

КАЗАНСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И ФИНАНСОВ
Кафедра экономического анализа и аудита

Опорный конспект лекций
по дисциплине

«Аудит»

Раздел I Теория аудита

для студентов, обучающихся по направлению 080100.62
Экономика (профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»)

Казань 2013

*Принята на заседании кафедры экономического анализа и
аудита (протокол № 8 от «28» марта 2013 г.)
Заведующий кафедрой Нестеров В.Н.*

*Утверждена Учебно-методической комиссией
института (протокол № 16 от «30» апреля 2013 г.)
Председатель комиссии Хайруллин И.Г.*

Автор:

к.э.н., доцент **Мелешенко С.С.**

Рецензенты:

к.э.н., доцент **Кирпиков А.Н.**

к.э.н., доцент **Дашин А.К.**

Содержание

| | |
|---|----|
| Введение | 4 |
| Тема 1 Понятие аудита и аудиторской деятельности | 5 |
| Тема 2 Нормативное регулирование и управление аудиторской деятельностью в РФ | 20 |
| Тема 3 Технологические аспекты аудита | 33 |
| Тема 4 Документальное оформление процесса аудита | 61 |
| Тема 5 Качество аудита | 72 |

Введение

Опорный конспект лекций по дисциплине «Аудит» составлен в соответствии с требованиями ФГОС ВПО третьего поколения по направлению 080100.62 Экономика.

Конспект содержит основные вопросы первого раздела дисциплины «Теория аудита». Структура рассмотрения каждой темы построена в соответствии с программой дисциплины.

Цель применения данного конспекта заключается в самостоятельной подготовке студента к усвоению лекционного материала. Содержание вопросов должно быть изучено студентом до прослушивания лекционного материала в аудитории с преподавателем. Самостоятельное изучение предлагаемого материала и источников литературы позволит понять базовые аспекты рассматриваемой на лекции темы. На основании этого появляется возможность эффективного использования лекционного времени для рассмотрения более широкого спектра вопросов темы, основанного на понимании аудиторией основополагающих аспектов.

После каждой темы предлагаются вопросы для самоконтроля, ответы на которые дают возможность студенту самостоятельно оценить уровень освоения материала.

Тема 1 Понятие аудита и аудиторской деятельности

Вопросы

1.1 Аудит и аудиторская деятельность

1.2 Последовательность аудиторской проверки

1.3 Виды аудита

1.4 Основные принципы, регулирующие аудит и сопутствующие аудиту

услуги

1.5 Аудит в системе органов финансового контроля

1.6 Аудит и бухгалтерский учет. Аудит и ревизия

1.1 Аудит и аудиторская деятельность

Слово аудит происходит от латинского «audio», что означает «он слышит» или «слушатель». Применение этого слова к определению понятия связано с тем, что на заре появления профессии для оценки отчета управляющего хозяин приглашал компетентных людей, которые слушали отчет и высказывали свое мнение по поводу его достоверности. Суть профессии аудитора принципиально не изменилась до наших дней. И в настоящее время аудиторы приглашаются для того, чтобы выразить свое мнение о достоверности отчетности. Это означает, что в основе аудиторской профессии лежат принципы компетентности и независимости.

В настоящее время эти принципы лежат в основе развития профессионализма аудиторов. Компетентность аудиторов обеспечивается системой внешнего и внутреннего контроля уровня квалификации аудиторов. Условия независимости аудиторов прописаны в ФЗ, что характеризует высокий статус требования соблюдения этого принципа.

Появление аудита бухгалтерской отчетности в России связано с возникновением совместных предприятий в конце 80-х годов 20 века.

Появление крупной частной собственности в российской экономике стало основой для развития аудита.

Согласно п.3 ст.1 Федерального закона №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.08. (далее – ФЗ), аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Согласно п.2 ст.1 ФЗ аудиторская деятельность – это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. Элементы аудиторской деятельности и их содержание представлены в таблице 1.1.1.

Таблица 1

Содержание элементов аудиторской деятельности

| Основное понятие деятельности | Элементы, составляющие деятельность | Содержание элементов, составляющих деятельность |
|---|---|--|
| Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами | Аудит | Независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности |
| | Сопутствующие аудиту услуги (3) | Обзорная проверка (стандарт №30) |
| | | Согласованные процедуры (стандарт № 33) |
| | | Компиляция (стандарт №31) |
| | Прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги (10) | Постановка, восстановление и ведение бухучета, составление отчетности, бухгалтерское консультирование |
| | | Налоговое консультирование, постановка и ведение налогового учета, составление налоговых деклараций |
| | | Анализ финансово-хозяйственной деятельности, экономическое и финансовое консультирование |
| | | Управленческое консультирование |
| | | Юридическая помощь в области аудиторской деятельности |
| | | Автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий |
| | | Оценочная деятельность |
| | | Разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов |
| | | Проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью и распространение их результатов |
| | | Обучение в области аудиторской деятельности |

ФЗ четко определяет условия деятельности аудитора и аудиторской организации. Обязательным является внесение сведений в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Аудитор может работать как в аудиторской организации, так и в качестве индивидуального аудитора. Однако в последнем случае имеются ограничения, связанные с обязательным аудитом.

Для коммерческой организации, которая в течение 3 месяцев со дня записи в ЕГРЮЛ не внесена в реестр аудиторов и аудиторских организаций, не только не может заниматься аудиторской деятельностью, но даже не вправе использовать в своем названии слово «аудиторская» и производные от слова «аудит». В таблице 1.1.2 приведены обязательные критерии деятельности аудиторов и аудиторских организаций.

Таблица 1.1.2

Обязательные критерии деятельности
аудиторской организации и аудитора

| | Аудиторская организация (статья 3) | Аудитор (статья 4) |
|-------------------------|--|---|
| Условия деятельности | Коммерческая организация | Наличие квалификационного аттестата аудитора |
| Обязательность членства | В одной из саморегулируемых организаций аудиторов | В одной из саморегулируемых организаций аудиторов |
| С даты | Внесения сведений в реестр членов саморегулируемой организации аудиторов | Внесения сведений в реестр аудиторов и аудиторских организаций, который ведется Министерством финансов РФ |
| Ограничения | Не вправе использовать в своем наименовании слово «аудиторская» и производные от слова аудит, если сведения не внесены в реестр в течение 3 месяцев со дня регистрации в ЕГРЮЛ | Индивидуальный аудитор не может проводить обязательный аудит организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению, кредитных, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций с долей собственности государства в уставном капитале не менее 25%, госкорпораций, госкомпаний, консолидированной отчетности организаций |

Судя по содержанию ФЗ, требование членства в СРО имеет значение лишь в случае, если коммерческая организация занимается аудитом или оказывает сопутствующие аудиту услуги, определенные соответствующими аудиторскими стандартами. Если же коммерческая организация оказывает услуги аналогичные тем, которые перечислены в ФЗ в качестве прочих, связанных с аудиторской деятельностью, то, требование членства в СРО может не соблюдаться.

1.2 Последовательность аудиторской проверки

Аудиторская проверка отчетности – это выполнение трех последовательных этапов:

планирование проверки,

проверка по существу

формирование мнения аудитора о достоверности отчетности.

Выполнение этих этапов регулируется аудиторскими стандартами, которые являются своего рода инструкциями для аудитора. Действия аудитора на каждом этапе должны оформляться соответствующей рабочей документацией. Соблюдение этого обязательного требования связано с тем, что только при наличии рабочей документации может быть впоследствии оценено качество действий аудитора.

На этапе планирования оценивается возможность проведения проверки, ее период и продолжительность, обеспеченность аудиторскими кадрами соответствующей квалификации. В результате определяется стоимость проверки. Результаты планирования отражаются в общем плане аудита, на основании которого составляется программа аудита, где подробно расписаны сроки по этапам проверки, ответственные лица и основные применяемые методы.

На этапе проверки по существу осуществляется непосредственный контакт с аудируемой информацией. На этом этапе устанавливается ее соответствие определенным критериям, выявляются ошибки в отражении

операций в учете и отчетности. Здесь аудиторы применяют выборочные подходы, тестирование и т.п. Важной особенностью этого этапа является документальная фиксация каждого действия аудитора. В рабочих документах аудитора отражаются не только выявленные ошибки, но и каждый контакт с информацией и применяемый при этом метод.

На заключительном этапе формируется мнение аудитора о достоверности отчетности. Здесь составляется два основных результативных документа проверки: аудиторское заключение и информация, полученная по результатам аудита отчетности (отчет аудитора). В соответствии с ФЗ аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Его форма, виды и представление регулируются федеральными стандартами.

В соответствии с федеральным правилом аудиторской деятельности №22 аудитор обязан сообщать руководству аудируемого лица и представителям собственника важные сведения, ставшие известными аудитору в ходе проверки. В практике аудиторских проверок документ, содержащий такую информацию, называют отчетом аудитора. Информация об ошибках излагается в виде рекомендаций об их исправлении (суть нарушения, содержание положения нормативного документа, который нарушен, рекомендация исправления). Такой отчет содержит конфиденциальную информацию, поэтому является предметом аудиторской тайны, и представляется только стороне, заключившей договор на проведение аудита. Второй экземпляр хранится у аудиторов.

1.3 Виды аудита

Классификация аудита необходима для выявления методических особенностей проверки, применяемых подходов и т.п.

1. по характеру исполнения: внешний и внутренний аудит.

Внешний аудит проводится аудиторской организацией на основании договора с аудируемым лицом. Внутренний аудит – это часть системы управленческого контроля. Эффективность внутреннего аудита зависит от уровня его подчиненности, который должен учитывать соблюдение принципа независимости.

2. по степени обязательности: инициативный и обязательный.

Инициативный аудит проводится по инициативе аудируемого лица за любой период времени. Обязательный аудит регулируется ст.5 ФЗ №307-ФЗ. Это ежегодная аудиторская проверка отчетности. В этой же статье определен перечень организаций, которые должны проходить обязательную аудиторскую проверку (таблица 1.3.3).

3. по периодичности осуществления аудит: первичный и периодический.

Первичная аудиторская проверка это та, которая впервые проводится данной аудиторской организацией на данном предприятии. Периодический аудит означает, что аудиторская проверка не в первый раз проводится аудиторской организацией у данного клиента. Эта классификация необходима для эффективной организации проверки. При первичном аудите риск пропуска ошибки аудитором выше. Это означает, что для проверки необходимо максимальное количество дней. При периодическом аудите слабые места аудируемого лица уже известны, поэтому им уделяется больше внимания.

Таблица 1.1.3

Условия проведения обязательного аудита

| | Учитываемые условия | Выполнение условий | Проверка проводится |
|------------------------------------|---|--------------------|---|
| ОАО | - Имеет ценные бумаги, допущенные к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг | Не выполняются | Аудиторской организацией или индивидуальным аудитором |
| Кредитные организации | | | |
| Бюро кредитных историй | | | |
| Страховые организации | | | |
| Товарная биржа | | | |
| Фондовая биржа | | | |
| Инвестиционные фонды | | | |
| Государственные внебюджетные фонды | | | |

| | Учитываемые условия | Выполнение условий | Проверка проводится |
|--|---|--------------------|---------------------------------|
| Организации, имеющие выручку от продаж за предшествовавший отчетному год, более 50 млн. руб. | - Составляет консолидированную отчетность | | |
| Организации, сумма активов баланса которых по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 20 млн. руб. | | Выполняются | Только аудиторской организацией |
| Организации с долей государственной собственности в уставном (складочном) капитале не менее 25% | | | |
| Фонды, источником образования которых являются добровольные отчисления физических и юридических лиц | Негосударственные пенсионные фонды | | |

4. виды аудита по этапам развития: подтверждающий аудит, системно-ориентированный аудит и аудит основанный на риске. Эта классификация отражает изменение объема проверяемой аудитором информации, которое складывается в процессе развития аудита. Подтверждающий аудит – это проверка максимального количества информации. Такой аудит характерен для начального этапа его развития, когда основная часть аудиторских кадров состояла из бывших ревизоров, а методика аудита была практически не разработана. Системно-ориентированный аудит предполагает первоначальную оценку эффективности системы внутреннего контроля. Чем выше эта оценка, тем меньший объем информации подвергается проверке, т.е. методика проверки ориентируется на систему внутреннего контроля аудируемого лица. Аудит, основанный на риске, означает усиление внимания аудитора на тех операциях, где вероятность появления ошибки выше и снижение объема аудита по операциям где риск появления ошибки вероятность появления ошибки ниже.

5. В зарубежной литературе выделяются финансовый аудит, операционный (управленческий) аудит и аудит на соответствие.

Финансовый аудит – это аудит финансовой отчетности. Этот вид аудита регулируется международными стандартами, является наиболее распространенным. В нашей стране для него характерно наиболее развитое нормативное регулирование.

Операционный аудит – это оценка эффективности проверяемых операций. Этот вид аудита принципиально отличается от предыдущего, т.к. в п.2 федерального стандарта №1 указано, что пользователь не должен принимать мнение аудитора как подтверждение эффективности ведения дел руководством аудируемого лица. Основным методом операционного аудита является экономический анализ. Сложность этого вида аудита заключается в определении однозначных критериев эффективности. У нас этот вид аудита представлен в виде прочих аудиторских услуг

Аудит на соответствие это реализация сути аудита – проверка любой стороны деятельности субъекта на соответствие определенным нормам: нормативному законодательству, инструкциям, договорам и т.п.

1.4 Основные принципы аудита и сопутствующих аудиту услуг

Эти принципы определены федеральным правилом №24.

Первоначально необходимо исходить из того, что финансовая (бухгалтерская) отчетность составляется для удовлетворения общих информационных нужд пользователей. Отчетность является основным источником информации. В связи с этим требуется четкое разграничение действий аудитора по отношению к отчетности. Это может быть аудит или сопутствующие услуги (обзорная проверка, согласованные процедуры, компиляция). Связь имени аудитора с отчетностью предполагает, что пользователь может рассчитывать на определенный уровень уверенности в достоверности такой отчетности. Уверенность – это убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок составления отчетности. Уровень такой уверенности зависит от того, какими доказательствами располагает аудитор для убежденности в достоверности отчетности.

Отчетность может быть проверена аудитором для определения уровня ее достоверности в двух вариантах: аудит и обзорная проверка. При аудите обеспечивается разумный уровень уверенности. В соответствии с федеральным аудиторским стандартом №1 разумная уверенность – это общий подход к процессу накопления аудиторских доказательств необходимых и достаточных для вывода об искажениях в отчетности.

В процессе аудита аудитор располагает ресурсами для установления степени достоверности отчетности, т.к. проверка планируется таким образом, чтобы была возможность для осуществления достаточного объема аудита, т.е. сбора достаточного количества аудиторских доказательств для определения надежности предпосылок составления отчетности. В результате обеспечивается разумный уровень уверенности в правильности выраженного мнения. Разумная уверенность в этом случае отражается в аудиторском заключении как позитивная.

Обзорная проверка отчетности – это предоставление аудитору возможности на основе ограниченного объема аудита установить ненадежность предпосылок составления отчетности. Отличие такой проверки в том, что она может проводиться в отношении любой финансовой и иной информации, а аудит проводится только в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности. Ограниченное количество аудиторских доказательств делает обнаружение существенных искажений менее вероятным, поэтому в заключении по результатам обзорной проверки выражается негативная уверенность.

Выполнение согласованных процедур в качестве аудиторской услуги означает привлечение аудитора для изучения отдельных фактов в финансовой информации. В результате отчет о проведении согласованных процедур содержит выявленные факты, оценка которых предоставляется получателям отчета. Все это означает, что обеспечение уверенности здесь не требуется.

Услуга по компиляции предполагает обработку аудитором финансовой информации, которая представляется в удобной и понятной форме для управляющей системы. Проверка предпосылок формирования этой финансовой

информации не требуется, что означает отсутствие необходимости в обеспечении уверенности.

Таким образом, разграничение аудита и сопутствующих услуг основывается на уверенности аудитора, т. е. убежденности в том, что отчетность имела надежные предпосылки составления. Пользователь результатов компиляции или согласованных процедур должен понимать, что аудитор лишь использовал финансовую информацию, не определяя ее достоверность, т.е. не устанавливая надежность предпосылок ее формирования.

При аудите или выполнении обзорной проверки предпосылки формирования отчетности проверяются, но с разной глубиной. В этом случае пользователь должен знать, что аудит позволяет выразить достаточно высокую, позитивную уверенность в достоверности предпосылок составления отчетности. Обзорная проверка позволяет лишь предположить наличие отклонений при составлении отчетности, что обуславливает выражение негативной уверенности.

1.5 Аудит в системе органов финансового контроля

Хозяйственная деятельность людей обобщается в виде денежного измерителя, т.е. финансового критерия. Для оценки результатов деятельности по такому критерию в управленческой системе сформировался финансовый контроль. Он предназначен для проверки соблюдения законодательства в процессе формирования и использования финансовых ресурсов.

Субъекты контроля и контролируемые ими финансовые ресурсы представлены в таблице 1.5.4.

Таблица 1.5.4

Элементы системы финансового контроля

| Субъект контроля | Объект контроля |
|---|---|
| Государственные контрольно-бюджетные органы (Счетная палата, Министерство по налогам и сборам и т.п.) | Финансово-хозяйственная деятельность экономических субъектов части уплаты налогов и использования бюджетных средств |

| Субъект контроля | Объект контроля |
|---|---|
| Ведомственные контрольно-ревизионные службы, создаваемые по отраслевому или ведомственному признаку (службы внутреннего контроля и аудита Российских железных дорог, РАО ЕЭС РФ, Газпрома и т.п.) | Финансово-хозяйственная деятельность подведомственных организаций |
| Внутрихозяйственные контрольные службы, создаваемые непосредственно в организациях | Финансово-хозяйственная деятельность соответствующих организаций |
| Аудиторские фирмы и частнопрактикующие аудиторы | Достоверность отражения в отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности |

Из таблицы видно, что система финансового контроля всесторонне охватывает деятельность организации. Наличие первого субъекта отражает фискальные интересы государства. Вторым и третьим субъекты осуществляют контроль на разных ведомственных уровнях. Последний субъект носит независимый характер. Его существование связано с необходимостью формирования объективной оценки результатов деятельности организации для внешних пользователей отчетности.

Таким образом, каждый из выделенных субъектов контролирует определенный объем образования и использования финансовых ресурсов. При этом первые три преследуют «ведомственные» интересы, а аудиторские организации позволяют клиенту удовлетворить эти интересы с максимальной полнотой.

1.6 Аудит и бухгалтерский учет. Аудит и ревизия

Для аудита бухгалтерский учет является основой информационной базы. Связь аудита и бухгалтерского учета односторонняя: учет может существовать без аудита, в то время как аудиторская проверка не может быть проведена без учетных данных. Особенности аудиторской деятельности требуют более широкого спектра знаний, чем это требуется бухгалтеру. Разные виды бизнеса клиентов аудитора требуют знания всех особенностей связанных с их отраслевой принадлежностью, учетом, налогообложением и т.п. Кроме того,

аудитор должен осуществлять специфические аудиторские процедуры.

Основными из них являются

умение оценить систему внутреннего контроля и на этой основе определить уровень аудиторского риска,

определение адекватного обстоятельствам проверки уровня существенности и эффективного его применения,

правильное формирование выборочной совокупности из всего объема проверяемых данных.

Ревизия – это иной вид контроля. В п.5 ст.1 ФЗ сказано, что аудиторская деятельность не подменяет контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством РФ уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления. Это означает, что аудит и ревизия существуют параллельно. Их объединяет единая информационная база проверки. Отличия аудита и ревизии представлены в таблице 1.6.5.

Таблица 1.6.5

Отличия аудита и ревизии

| Признаки | Аудит | Ревизия |
|------------------------|---|--|
| Цель | Выражение мнения о достоверности отчетности | Выявление недостатков и нарушений |
| Характер | Предпринимательская деятельность | Исполнительная деятельность, т.е. осуществляемая по распоряжению |
| Управленческие связи | Горизонтальные, равноправные с клиентом | Вертикальные |
| Практические задачи | Качество отчетности | Сохранность активов |
| Основа взаимоотношений | Добровольная | Принудительная |
| Принципы оплаты | Оплата аудируемым лицом | Оплата государством или вышестоящей организацией |
| Оформление результатов | Аудиторское заключение, содержащее мнение аудитора о достоверности отчетности | Акт ревизии с указанием только отрицательных фактов |

Вопросы для самоконтроля

1. Что включает в себя аудиторская деятельность?
2. Что такое «аудит» и какова его цель?
3. Что такое «аудиторская деятельность»?
4. Кто является аудируемым лицом?
5. Что включают в себя аудиторские услуги?
6. Что включают в себя прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги? Какими основными нормативными документами регулируется их осуществление?
7. Какова последовательность аудиторской проверки?
8. Что означает понятие «профессиональный скептицизм»?
9. Что означает понятие «объем аудита»?
10. Что означает понятие «разумная уверенность»?
11. Что означает понятие «разделение ответственности за проаудированную отчетность»?
12. Что означает понятие «внешний аудит»?
13. Что означает понятие «внутренний аудит»?
14. В чем отличие внешнего аудита от внутреннего?
15. Каким образом связаны внешний и внутренний аудит?
16. Что означает понятие «инициативный аудит»?
17. Что означает понятие «обязательный аудит»?
18. В чем отличие обязательного аудита от инициативного?
19. Какие организации подвергаются обязательной аудиторской проверке?
20. Обязана ли проводить ежегодную аудиторскую проверку саморегулируемая организация аудиторов?
21. Каковы ограничения, связанные с проведением обязательного аудита?
22. Какова необходимость деления аудита на внешний и внутренний?
23. Какова необходимость деления аудита на инициативный и обязательный?

24. Какова необходимость деления аудита по видам деятельности аудируемого лица?
25. Что означает понятие «подтверждающий аудит»?
26. Что означает понятие «системно-ориентированный аудит»?
27. Что означает понятие «аудит, основанный на риске»?
28. Что лежит в основе классификации аудита по этапам развития?
29. Что означает понятие «операционный аудит»?

Литература:

1. Комментарий к Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (постатейный), Борисов А.Н., Издательство: Юстицинформ, 2009 г.-С. 7-41.
2. Аудит-контроллинг. Теоретические и методологические основы: монография, Каковкина Т.В., Издательство: ЮНИТИ-ДАНА, 2011 г.-С. 5-64.
3. Аудит: теория и практика: учебник для бакалавров, Воронина Л.И., Издательство: Омега-Л, 2012 г.-С. 14-35, 73-95.
4. Аудит: учебник, Издательство: ЮНИТИ-ДАНА, 2011 г.-С. 5-30, 63-71.

Тема 2. Нормативное регулирование и управление аудиторской деятельностью в РФ

Вопросы

- 2.1 Система нормативного регулирования аудиторской деятельности
- 2.2 Система управления аудиторской деятельностью в РФ.
- 2.3 Стандартизация аудита в РФ.
- 2.4 Международные стандарты аудита.

2.1 Система нормативного регулирования аудиторской деятельности

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности включает 4 основных уровня:

1. Федеральный закон №307-ФЗ от 30.12.08 «Об аудиторской деятельности» (далее – ФЗ)
2. Федеральные правила аудиторской деятельности
3. Стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов (далее – СРО)
4. Стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

В основе правового регулирования находится ФЗ. Этот закон определяет в настоящее время основы регулирования аудиторской деятельности в РФ. Его действие распространяется только на внешний аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности.

ФЗ содержит основные положения и понятия аудиторской деятельности. Таких как «аудиторская организация» (ст.3), «аудитор» (ст.4), «обязательный аудит» (ст. 5), «аудиторское заключение» (ст.6), условия соблюдения независимости аудиторов (ст. 8), понятие аудиторской тайны и условия ее соблюдения (ст. 9), а также организацию контроля качества работы аудиторов и аудиторских организаций (ст. 10) и регулирование аспектов аттестации аудиторов (ст. 11, 12).

Федеральные правила аудиторской деятельности в соответствии с ФЗ утверждаются Министерством финансов РФ. До недавнего времени эти

правила утверждались Постановлением Правительства РФ. В связи с этим в настоящее время действует часть федеральных стандартов, которые были утверждены Постановлением Правительства РФ №696 от 23.09.02 (с изменениями и дополнениями). Изменения в отечественных стандартах аудита обусловлены совершенствованием системы международных стандартов аудита, которые являются основой для российской системы аудиторских стандартов. Первые изменения, как правило, касаются аудиторского заключения. В отличие от Постановления Правительства РФ №696 Министерством финансов РФ утверждено несколько стандартов, посвященных этому аспекту. Значительно углублена стандартизация модификации аудиторского мнения и дополнительной информации, включаемой в аудиторское заключение.

В соответствии с пп. 2 п.3 ст. 17 ФЗ СРО должна иметь для своих членов утвержденные правила осуществления внешнего контроля качества работы и правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также кодекс профессиональной этики. В соответствии с этим стандарты СРО регулируют качество работы своих членов и соблюдение ими правил независимости и профессиональной этики.

Методические аспекты работы аудиторов, связанные с проведением аудиторских проверок, формированием рабочей документации, действий, связанных с выполнением тех или иных аудиторских процедур и т.п., должны отражаться в стандартах аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (внутрифирменных аудиторских стандартах). Требования к содержанию этих стандартов не регулируются ФЗ. При этом важнейшим объектом контроля качества работы аудиторов, осуществляемым СРО, является соблюдение именно этих стандартов.

2.2 Система управления аудиторской деятельностью в РФ.

Система управления аудиторской деятельностью в РФ имеет 3 уровня:

I уровень – Министерство финансов РФ

II уровень – Совет по аудиторской деятельности

III уровень – Саморегулируемая организация аудиторов.

Деятельность этих организаций, связанная с управлением аудиторской деятельностью в РФ, регулируется соответствующими статьями ФЗ.

В соответствии с п. 1 ст. 15 ФЗ государственное регулирование аудиторской деятельностью осуществляется уполномоченным федеральным органом. Постановлением Правительства №80 от 6.02.02 таким органом является Министерство финансов РФ (далее – Минфин). В отношении аудиторской деятельности Минфин вырабатывает государственную политику, осуществляет нормативно-правовое регулирование, анализирует состояние рынка аудиторских услуг в РФ.

В целях обеспечения соблюдения общественных интересов и учета мнения участников рынка аудиторских услуг создан Совет по аудиторской деятельности. Его функции и состав регулируются ст.16 ФЗ. В основном деятельность Совета направлена на рассмотрение проектов федеральных стандартов, оценку деятельности саморегулируемых организаций аудиторов, усиление контроля за качеством предоставляемых аудиторских услуг. Обращения и ходатайства СРО в сфере аудиторской деятельности рассматриваются Советом и вносятся для рассмотрения Минфином. Конструктивность в соблюдении Советом общественных интересов обеспечивается его составом. Большинство членов совета – это представители пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, что обеспечивает своевременное реагирование на требования бизнес-сообщества. В состав членов Совета входят также представители Минфина, федеральных органов исполнительной власти по контролю в сфере финансовых рынков, Центрального банка РФ, а также представители от СРО. Председатель выбирается из числа пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В соответствии со ст.17 ФЗ СРО создается с целью обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности. СРО некоммерческая организация, которая существует на условиях членства в ней аудиторов и аудиторских организаций. В соответствии со ст. 3 и 4 ФЗ аудиторские организации и

аудиторы обязаны быть членами одной из СРО аудиторов. В результате непосредственное управление аудиторскими организациями и аудиторами осуществляет СРО, членами которой они являются. Деятельность СРО регулируется не только ФЗ, но и Федеральным законом «О саморегулируемых организациях».

Свои функции СРО реализует путем разработки собственных стандартов и правил независимости для своих членов, а также проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности и участия в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и отчетности. Важной частью деятельности СРО является организация обучения аудиторов по программам повышения квалификации.

Часть функций СРО, указанная в ФЗ, основана на взаимодействии с Минфином и Советом по аудиторской деятельности.

В отношении аудиторских организаций и аудиторов являющихся членами СРО, ФЗ содержит достаточно подробное описание функций регулирования деятельности аудиторских организаций. Основным из них является эффективная организация контроля обеспечения качества аудиторской деятельности. Широкие полномочия СРО имеет в отношении мер дисциплинарного воздействия на своих членов (ст.21).

2.3. Стандартизация аудита в РФ

Стандартизация любого вида деятельности имеет целью повышение качества получаемого конечного результата этой деятельности. Цель стандартизации аудита – обеспечить критерий, соблюдение которого повысит степень соответствия мнения аудитора потребностям заинтересованных пользователей в объективной информации.

Стандартизация аудита позволяет решать следующие задачи:

1. Создать единый подход к осуществлению аудиторских процедур
2. Иметь критерий для оценки качества работы аудиторов
3. Сделать единым подход к подготовке и оценке знаний аудиторов

4. Обеспечить пользователей аудиторских услуг информацией об аспектах аудиторской деятельности, что может в значительной степени повысить взаимопонимание сторон

В соответствии с п.1 ст.7 ФЗ федеральные правила определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности. Они разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита и являются обязательными для СРО, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

В настоящее время федеральные стандарты аудиторской деятельности утверждаются Министерством финансов РФ. Однако часть аспектов регулируется стандартами, утвержденными Постановлением Правительства РФ №696 от 23.09.02 (с изменениями и дополнениями). До принятия этого документа аудиторская деятельность регулировалась так называемыми правилами (стандартами), которые были одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

Российская стандартизация аудита основана на международной системе аудиторских стандартов (МСА). Все изменения в МСА находят отражение в отечественных стандартах. Это позволяет приблизить деятельность российских аудиторов к международным критериям деятельности.

Порядок разработки проектов федеральных стандартов одобряется Советом по аудиторской деятельности. Он же рассматривает проекты федеральных стандартов и рекомендует их к утверждению Министерством финансов РФ.

СРО разрабатывают и утверждают свои требования, правила и стандарты, соблюдение которых обязательно для членов этой организации. Эти стандарты направлены на контроль качества оказываемых услуг членами саморегулируемой организации аудиторов. Они содержат дополнительные к требованиям, предусмотренным ФЗ, с целью повышения ответственности членов при осуществлении аудиторской деятельности. Обязательным условием

требований стандартов СРО является их непротиворечие федеральным стандартам.

Кодекс профессиональной этики одобряется Советом по аудиторской деятельности и принимается СРО. При этом СРО может включить в него дополнительные требования.

Стандарты аудиторских организаций регулируют деятельность конкретной аудиторской организации или индивидуального аудитора. Они носят методический характер. В статье 7 ФЗ нет непосредственного указания на обязательность разработки этих стандартов, однако практически каждый федеральный стандарт содержит аспекты, требующие детального описания их осуществления. Например, в п. 9 федерального стандарта аудиторской деятельности №2 «Документирование аудита» указано, что в целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы документации. Эти стандарты – аналог учетной политики для предприятия.

2.4 Международные стандарты аудита

МСА – это общепризнанный механизм регулирования существующих в мировой практике подходов к аудиту. Назначение МСА заключается в единстве методологии и основных принципов проведения аудита. Это позволяет выработать единое международное понимание основных целей и задач аудита, способов и процедур его осуществления. В конечном итоге в результате этого процесса МСА позволяют определить единые критерии качества проверки.

Во второй половине XX века сложились определенные условия, которые способствовали появлению МСА. Во-первых, это активное экономическое развитие после второй мировой войны. Рост числа промышленных предприятий, банков, бирж определил потребность в независимой оценке результатов их деятельности. Такую оценку может дать только аудитор. Устанавливая объективность финансовой информации, он предотвращает столкновение интересов поставщиков и пользователей этой информации.

Появление и развитие МСА – это определенный процесс, имеющий свой субъект и объект. Субъектами являются организации, которые занимаются формированием МСА, их публикацией, распространением и контролем за соблюдением. Объектом являются сами стандарты. Конечная цель их развития – это обеспечение высокого качества аудиторских услуг, критерием которого должны стать МСА.

На развитие МСА влияют внешние и внутренние факторы.

Внешние факторы.

1. В современном мире важным фактором является развитие фондового рынка. Для компаний, чьи акции допускаются к котировке, Международная организация комитетов фондовых бирж выработала унифицированные требования к отчетности. Основным среди них является составление отчетности в соответствии с МСФО и наличие аудиторского заключения по результатам проверки, проведенной в соответствии и с МСА.

2. Распространенным явлением современной экономики стало формирование инвестиционной привлекательности предприятий и организаций. Это особенно актуально для стран, нуждающихся в инвестициях из-за рубежа. В это случае составление аудиторского заключения в соответствии с МСА позволит потенциальному инвестору оценить возможную эффективность предполагаемых вложений. Использование МСФО и МСА в таких ситуациях позволяет преодолеть различие в системах учета и отчетности, а также в оценке достоверности финансовых результатов.

3. Являясь одной из отраслей сферы услуг, аудиторская деятельность не может развиваться независимо от тенденций в этой области. Глобализация аудиторских и других финансовых услуг привела к созданию международных аудиторских компаний.

Внутренние факторы.

1. Усиление требований к качеству услуг во всех областях также актуально для аудиторской деятельности. Формированием МСА занимается международная федерация бухгалтеров (МФБ). Руководство МФБ отмечает,

что инвесторы и регулирующие органы настаивают на принятии более жестких правил аудиторской деятельности, которые способствовали бы повышению достоверности финансовой отчетности и обеспечивали бы единство подхода к аудиту во всем мире. МФБ уверена, что серьезное внимание аудиторов к МСА позволит получить одобрение основных стандартов аудита Международной организацией комиссий по ценным бумагам. Это повысит уровень доверия к аудиту отчетности особенно в тех случаях, когда она подготовлена в соответствии с МСФО. Все это определяет необходимость контроля качества аудита, критерием которого являются МСА. В связи с этим, основным требованием к стандартам является конкретизация их положений.

2. Усиление требований к качеству аудита означает, что разработчики МСА должны учитывать максимальное количество факторов, влияющих на финансовую отчетность. Эти вопросы могут быть связаны с принадлежностью клиента к экологически опасной отрасли, в наличии расходов на улучшение экологической обстановки и т. д.

4. Внутреннее развитие системы МСА. Первоначально МСА рассматривали отдельные аспекты аудита: планирование, аудиторские доказательства и т. д. Усиление конструктивности подходов в определении аудиторских процедур связано с установлением взаимосвязей между стандартами. Например, МСА 505 «Внешние подтверждения» содержит процедуры получения внешних аудиторских доказательств. В стандарте определена логическая связь процедур внешнего подтверждения с оценкой компонентов аудиторского риска.

Таким образом, на развитие системы МСА влияют различные группы факторов. Их выделение и систематизация необходима для того, чтобы усиливать воздействие положительных и нейтрализовать влияние отрицательных.

Статус МСА выражается в следующих положениях:

1. МСА предназначены для применения при аудите финансовой отчетности. Они также могут применяться в адаптированном виде при аудите иной информации и оказании сопутствующих услуг.

2. МСА содержат основные принципы и необходимые процедуры, а также соответствующие рекомендации, представленные в форме пояснительного и иного материала и обеспечивающие руководство по их применению.

3. Для обеспечения понимания и правильного применения основных принципов, процедур и соответствующих рекомендаций необходимо изучить полный текст стандарта, включая пояснительные и иные материалы.

4. В исключительных обстоятельствах для более эффективного выполнения своих задач аудитор может отступить от положений стандарта. В этом случае аудитор должен быть готов письменно аргументировать подобное отступление.

5. МСА подлежат применению только по существенным аспектам.

6. МСА не отменяют положений местных законодательных актов, регулирующих аудит финансовой и иной информации, в каждой отдельной стране.

МСА не могут учесть все национальные особенности организации и практики аудита в различных странах. Однако в условиях глобализации рынков капитала и ценных бумаг без единых требований к аудиту не обойтись. Особенно при наличии в национальных стандартах положений, которые противоречат МСА.

Практика применения МСА зависит от уровня экономического развития страны и длительности существования в ней аудита. Высоко развитые страны имеют свои национальные стандарты аудита, которые появились, как правило, раньше международных, поэтому МСА принимаются ими к сведению. Менее развитые страны, в число которых входит и Россия, используют МСА в качестве основы для разработки национальных. Слаборазвитые страны используют МСА в качестве национальных стандартов аудита.

Разработка единых стандартов, применяемых к любым ситуациям и возникающим на практике обстоятельствам невозможна. Поэтому к МСА следует относиться как к основным принципам, которые необходимо соблюдать. Точность соблюдения аудиторских процедур зависит от профессионального суждения аудитора и возникающих обстоятельств.

Языком МСА является английский. Перевод осуществляется с разрешения МФБ только членам этой организации.

Вопросы для самоконтроля

1. Какой нормативный документ регулирует правовые основы аудиторской деятельности в РФ?
2. Каким образом регулируются требования к порядку осуществления аудиторской деятельности в РФ?
3. Какой нормативный документ регулирует правила независимости аудиторов и аудиторских организаций в РФ?
4. Какова структура управления аудиторской деятельностью в РФ?
5. Каким нормативным документом регулируется методика аудиторской проверки?
6. Какое отношение к Кодексу профессиональной этики аудиторов имеет Совет по аудиторской деятельности?
7. Какое отношение к Кодексу профессиональной этики аудиторов имеет саморегулируемая организация аудиторов?
8. Какое отношение к Кодексу профессиональной этики аудиторов имеет Совет по аудиторской деятельности?
9. Какая организация осуществляет государственное регулирование аудиторской деятельности в РФ?
10. Кем обеспечивается соблюдение общественных интересов при осуществлении аудиторской деятельности в РФ?
11. Кем разрабатываются федеральные стандарты аудиторской деятельности?

12. Кем утверждаются федеральные стандарты аудиторской деятельности?
13. Кем осуществляется нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности?
14. Каковы функции Министерства финансов РФ в области аудиторской деятельности?
15. Каковы функции Совета по аудиторской деятельности?
16. Кто входит в состав Совета по аудиторской деятельности?
17. Каковы требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов?
18. Какова цель создания компенсационного фонда саморегулируемой организации аудиторов?
19. Какая связь между федеральными стандартами аудиторской деятельности, стандартами саморегулируемой организации и стандартами аудиторской фирмы?
20. Распространяется ли действие федеральных стандартов аудиторской деятельности на оказание сопутствующих услуг?
21. Распространяется ли действие федеральных стандартов аудиторской деятельности на оказание прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг?
22. Распространяется ли действие стандартов саморегулируемой организации аудиторов на оказание сопутствующих аудиту услуг?
23. Распространяется ли действие стандартов саморегулируемой организации аудиторов на оказание прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг?
24. Обязана ли организация, оказывающая услуги, аналогичные тем, которые указаны в ст.7 ФЗ, соблюдать аудиторские стандарты?
25. Обязана ли аудиторская организация, занимающаяся только сопутствующими услугами, соблюдать аудиторские стандарты?
26. Обязана ли аудиторская организация, занимающаяся только сопутствующими услугами, соблюдать аудиторские стандарты?

27. Обязан ли индивидуальный аудитор, занимающийся консультированием в области налогового учета соблюдать аудиторские стандарты?
28. Обязан ли индивидуальный предприниматель, занимающийся консультированием в области налогового учета, соблюдать аудиторские стандарты?
29. Каким нормативным документом регулируются права и обязанности аудиторов и аудируемых лиц
30. Каковы права и обязанности аудиторов
31. Каковы права и обязанности аудируемых лиц
32. Каким нормативным документом регулируется независимость аудиторов
33. Кем определяется нарушение аудитором принципа независимости
34. Может ли быть нарушен принцип независимости аудируемым лицом
35. Каким образом аудитор обеспечивает соблюдение принципа компетентности

Литература:

1. Комментарий к Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (постатейный), Борисов А.Н., Издательство: Юстицинформ, 2009 г.-С. 70-104, 140-239.
2. Аудит: теория и практика: учебник для бакалавров, Воронина Л.И., Издательство: Омега-Л, 2012 г.-С. 37-42, 50-71.
3. Аудит: учебник, Издательство: ЮНИТИ-ДАНА, 2011 г.-С. 31-62, 72-97.

Тема 3 Технологические аспекты аудита

Вопросы

3.1 Понятие аудиторского риска

3.2 Компоненты аудиторского риска

3.3 Понятие существенности в аудите

3.4 Уровень существенности и его применение

3.5 Методы расчета уровня существенности

3.6 Выборочный подход в аудите

3.7 Методы отбора элементов в выборочную совокупность

3.1 Понятие аудиторского риска

Аудит является предпринимательской деятельностью. Это означает, что ему присущ предпринимательский риск: аудитор может не получить оплату за свою работу, возможно применение к нему штрафных санкции и т.п. Принципиально иным видом риска, с которым связана аудиторская деятельность, является аудиторский риск – это риск того, что аудитор выразит ненадлежащее аудиторское мнение при наличии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности (п.9 федерального стандарта №16 «Аудиторская выборка»). Иными словами, аудиторский риск – это риск совершения ошибки аудитором.

Аудиторский риск характерен только для аудиторской проверки. При оказании сопутствующих и иных услуг не требуется выражать мнение о достоверности отчетности в официальном заключении, что значительно снижает степень ответственности аудитора. При аудите период, в течение которого создавалась проверяемая информация, значительно больше, чем время данное аудитору для оценки ее достоверности. В результате вся информация (каждая операция и документ) не может быть проверена, что обуславливает совершение ошибок аудитором. Для сведения их к минимуму необходимо правильно оценить аудиторский риск и, в зависимости от этого, разработать аудиторские процедуры. Чем выше риск, тем больше требуется

аудиторских процедур, а значит и времени на их осуществление. Это обуславливает прямую зависимость между уровнем аудиторского риска и длительностью проверки.

Аудиторский риск оценивается на этапе планирования проверки. Методы оценки аудиторского риска различны. Каждая аудиторская организация определяет их самостоятельно, но общим для всех является минимизация затрат временных и иных ресурсов на такую оценку.

Количественно аудиторский риск оценивается в диапазоне от 0 до 1 или от 0 до 100%. Нулевой риск означает, что совершение ошибки аудитором исключено. В этом случае можно говорить об абсолютной уверенности аудитора в правильности выполненных им процедур и результатах проверки. Риск равный единице (100%) означает, что какие бы меры аудитор не предпринимал, в отчетности останутся не выявленные им в процессе проверки существенные ошибки. Обе ситуации являются крайними и нереальными. Нулевой риск невозможен, т.к. аудитор никогда не будет обладать абсолютной уверенностью. При единичном (100%-ном) риске теряется сам смысл аудита. Некоторую методическую ценность представляет сам диапазон. Использование цифровых данных позволяет дать представление о вероятности совершения ошибки аудитором. Например, уровень аудиторского риска составляет 70%. Однако, с практической точки зрения сложно установить влияние такой оценки на объем аудита. Например, как необходимо изменить объем аудита, если аудиторский риск будет составлять не 70%, а 60%. Поэтому на практике для такой оценки чаще используются качественные характеристики риска: низкий, средний и высокий.

Высокий риск, т.е. высокая вероятность совершения ошибки аудитором, характерен для первичного аудита. В этом случае реализуется максимальный объем аудита. Средний риск, как правило, определяется для периодического аудита, когда аудитор знаком с аудируемым лицом по прошлым проверкам, имеет информацию о его проблемных аспектах в учете и отчетности. Низкий риск означает, что аудитор может провести минимальный объем аудиторских

процедур. Установление низкого риска нецелесообразно, т.к. уменьшается период проверки, а ответственность аудитора за ее результаты не снижается.

Каким бы ни был уровень аудиторского риска, основная задача аудиторских процедур заключается в его снижении. Эти процедуры целесообразно основывать на возможных аудиторских ошибках. При самом общем подходе выделяют два их варианта: пропуск операции, содержащей ошибку, из-за применения выборочного подхода и неправильная оценка данных, попавших в выборку. В первом случае снижение риска связано с эффективным формированием выборочной совокупности, и на это должны быть направлены аудиторские процедуры. Неправильная оценка характеризует уровень квалификации аудитора и содержание процедур будет заключаться в правильной расстановке кадров на этапе планирования и обеспечении условий повышения квалификации аудиторов.

В основе оценки аудиторского риска лежит профессиональное суждение аудитора. На него оказывает влияние множество факторов, которые можно разделить на субъективные и объективные. К первым можно отнести уровень квалификации аудитора, опыт практической работы, умение оценить информацию об изменениях, произошедших у аудируемого лица со времени последней проверки и т.д. Объективные факторы связаны с деятельностью аудируемого лица, организацией его системы учета и внутреннего контроля. Таким образом, аудиторский риск разделяется на компоненты, оценка которых в соответствии с профессиональным суждением аудитора позволяет установить уровень аудиторского риска.

Понятие аудиторского риска используется для характеристики вида аудита в классификации по этапам его развития в направлении уменьшения объема проверяемой информации. Аудит, основанный на риске, означает общее уменьшение объема проверяемой информации. В соответствии с профессиональным суждением аудитор увеличивает объем аудита там, где вероятность появления ошибки выше и уменьшает аудиторские процедуры для

операций, где, по его мнению, ошибка маловероятна. Такое перераспределение объема аудита направлено на эффективное использование времени проверки.

3.2 Компоненты аудиторского риска и их оценка

Выделение компонентов позволяет детализировать оценку риска и процедуры по его снижению. Отдельного федерального стандарта, посвященного компонентам аудиторского риска нет, но в содержании стандартов эти понятия широко используются. В соответствии с п.9 федерального правила (стандарта) №16 «Аудиторская выборка» аудиторский риск включает неотъемлемый риск (НР), риск средств внутреннего контроля (РК) и риск необнаружения (РН).

НР (внутрихозяйственный риск, внутреннеприсущий риск) – это вероятность того, что ошибка имеет место при отражении хозяйственных операций в учете у аудируемого лица.

РК – это вероятность того, что ошибка не будет обнаружена системой внутреннего контроля аудируемого лица.

РН – это вероятность того, что ошибка не будет обнаружена аудитором.

Величина аудиторского риска (АР) определяется путем произведения величин компонентов. Количественная оценка каждого компонента и, соответственно, АР имеют вероятностный характер, т.е. являются приблизительными величинами. Не смотря на отсутствие прямой зависимости эффективности планирования аудита от конкретности значения величины аудиторского риска величина АР имеет определенную методическую ценность. Кроме того, количественное определение каждого компонента требует привлечения дополнительных ресурсов (время, кадры и т.п.), что не отвечает принципу соответствия затрат и выгод. Например, в соответствии с методикой принятой в аудиторской фирме и/или профессиональным суждением аудитора, НР установлен на уровне 70%. Это означает, что из всей совокупности проверяемой информации (документы, операции, показатели отчетности и т.п.) 70% будут содержать ошибку. Для планирования проверки не столь важно 70%

или 65%, но ясно одно – более половины предполагаемой к проверке документации содержит ошибку, то есть предполагается высокий НР, что необходимо учесть при планировании аудита.

Практическая ценность компонентов аудиторского риска заключается не в их значении, а в самом выделении. Отдельная оценка каждого компонента позволяет конкретизировать процедуры снижения риска. Такая оценка заключается в определении степени влияния на компонент характерной группы факторов. Факторы, влияющие на возникновение ошибок, различны. Для обеспечения единообразия оценок и однозначного их понимания аудиторской фирме целесообразно установить систематизацию факторов во внутренних стандартах.

Как видно из определения содержания самих компонентов, НР и РК связаны с аудируемым лицом. Здесь аудитор оценивает возникновение этих рисков на основании информации об аудируемом лице. Выполняемые для этого процедуры рассмотрены в федеральном правиле (стандарте) №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Возникновение НР связано с особенностями деятельности аудируемого лица и квалификацией персонала, формирующего отчетность. Влияющие на уровень этого риска группы факторов следующие:

1. Принадлежность к отрасли. Чем сложнее в технологическом отношении деятельность аудируемого лица, тем больше масштабы бизнеса, разнообразнее влияние нормативных актов, сложнее хозяйственные операции, сильнее влияние экологических вопросов и т.д.

2. Уровень экономического развития отрасли. Чем выше уровень экономического развития отрасли, тем разнообразнее осуществляемые хозяйственные операции, лучше квалификация учетного персонала (высокая зарплата исключает текучесть кадров, существует система повышения квалификации, высок уровень автоматизации учета и т.п.)

3. Квалификация учетного персонала. Чем аккуратнее подготовлена отчетность и подробнее расписана учетная политика, тем выше квалификация.

4. Особенности функционирования организации: наличие операций не соответствующих профилю организации, внесение изменений в отчетность, наличие в отчетности оценочных значений, и т.п.

Аудиторские процедуры, связанные с оценкой НР, заключаются в анализе информации о деятельности клиента, полученной из внешних источников и данных его отчетности.

Например, аудируемое лицо – это сеть магазинов розничной торговли продуктами питания расположенная в нескольких городах. Учет автоматизирован локально. Отчетность имеет данные по показателям с наименованием «Прочие». Учетная политика для целей бухгалтерского учета содержит описание метода начисления амортизации и расчета наценки. Учетной политики для целей налогообложения нет. НР можно оценить как высокий. Отраслевая принадлежность указывает на отсутствие технологических процессов и относительную сложность хозяйственных операций, но имеет место большое количество операций (розница) и географический разброс. Торговля – это отрасль среднего уровня экономического развития: нечастая смена отраслевого законодательства, стабильная зарплата, несложный уровень автоматизации может свидетельствовать о среднем уровне квалификации учетного персонала. Однако данные отчетности и содержание учетной политики указывают на низкую квалификацию персонала, отвечающего за формирование отчетности.

Оценка РК – это определение уровня эффективности системы внутреннего контроля (СВК) аудируемого лица.

Федеральными стандартами предусмотрено, что в ходе выполнения каждого задания аудитор обязан оценить адекватность средств контроля организации, установить факт их применения и документировать результаты этих процедур. В соответствии с п. 88 ФПСАД №8 аудитору необходимо обладать достаточными знаниями о контрольных действиях аудируемого лица,

чтобы оценить риски существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки отчетности и разработать дальнейшие аудиторские процедуры с учетом оцененных рисков.

Процедуры оценки РК должны проводиться в следующей последовательности:

1. выявление риска существенного искажения отчетности. На этой стадии оценки аудитор должен установить действуют ли в организации средства контроля: наличие системы ВК, ее элементы, каким образом СВК действует в разрезе бизнес-процессов.

2. определение характера средств контроля. Оценка адекватности средств контроля означает определение его способности сократить риск существенного искажения отчетности. Для такой оценки средства контроля делят на 2 категории:

- превентивные, т.е. предотвращающие существенные искажения
- выявляющие и корректирующие существенные искажения, если они есть

На этот уровень влияют 2 группы факторов:

1. Интенсивность внешних проверок аудируемого лица (проверки в соответствии с законодательством и проверки вышестоящей организацией).

Проверкам в соответствии с законодательством подвержена каждая организация. Наличие вышестоящей организации у аудируемого лица означает, что ее существование будет обуславливать функционирование в той или иной степени систему внутреннего контроля. Аудиторские процедуры для оценки влияния на СВК заключаются в анализе актов таких проверок. Динамика ошибок позволит установить предпринимаемые меры не только по их ликвидации, но и предотвращению.

2. Организация СВК у аудируемого лица.

Известно, что контроль является функцией управления, поэтому СВК должна найти отражение в документации, регулирующей выполнение функций сотрудниками аудируемого лица. На первом этапе оценки СВК необходимо

ознакомиться с документацией, в которой зафиксировано описание СВК для установления ее наличия, целостности характера и отношения к операциям. Далее проверяется, каким образом функции контроля отражены в должностных инструкциях. Аудиторские процедуры последнего этапа оценки заключаются в проверке фактического выполнения контрольных функций по конкретным операциям (наличие подписей).

РН обусловлен уровнем квалификации аудитора. На профессионализм аудиторов влияет соблюдение в фирме не только нормативных, но и внутрифирменных требований к уровню квалификации. Оценка РН должна быть основана на статистике ошибок, совершаемых аудиторами фирмы. Однако информацию об этом собрать сложно, т.к. аудиторские ошибки могут быть выявлены только в случае, когда после аудита имела место другая проверка, и информация об этом была доведена до аудиторской фирмы. Поэтому с точки зрения аудиторского риска важна не столько оценка РН сколько меры, предпринимаемые аудиторской фирмой для его снижения: периодический анализ проверенных операций, обучение ассистентов аудиторов и контроль выполняемой ими работы и т.п.

Общепринятой величиной приемлемого уровня аудиторского риска считается 5%. Эта норма не является нормативно утвержденной, но широко используется в российской практике аудита.

3.3 Понятие существенности в аудите

В соответствии с п.3 ФП(С)АД №4 «Существенность в аудите» информация считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Применение понятия существенности связано с тем, что аудитор не может и не должен устанавливать достоверность всех показателей отчетности с абсолютной точностью. В рамках аудита достаточно это сделать только по существенным из них, т.к. искажение в отчетности показателей имеющих

незначительную (несущественную) величину не может принципиально повлиять на решения пользователей отчетности.

Существенность может выражаться в количественном и качественном отношении. Количественно – это установление уровня существенности. Этот показатель используется для определения существенности выявленных ошибок с количественной точки зрения. Существенность зависит от величины показателя отчетности и/или ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения. Качественное искажение имеет место, когда сама операция (оформление, осуществление и т.п.) является нарушением нормативных требований. Например, несоответствие отражения операций учетной политике или осуществление деятельности без лицензии.

На существенность оказывают влияние два основных фактора: нормативное регулирование и профессиональное суждение аудитора. Одни и те же нормативные акты могут быть актуальны для одних аудируемых лиц и не иметь существенного значения для других. Например, существенность операций по продаже продукции за рубли будет отличаться от аналогичных операций в валюте. Насколько существенным будет это отличие, устанавливается в соответствии с профессиональным суждением аудитора.

3.4 Уровень существенности и его применение

Уровень существенности – это предельное значение ошибки, которую может совершить аудитор, количественная характеристика меры его ответственности. Указание в аудиторском заключении на достоверность отчетности «во всех существенных отношениях» означает, что показатели отчетности и операции, ставшие основанием для ее составления, не содержат ошибок, величина которой больше уровня существенности. Это также означает, что ошибки ниже этого уровня допускаются.

Методически уровень существенности применяется на всех этапах аудиторской проверки. При планировании с помощью этого показателя определяются характер, сроки проведения проверки, а также объем аудита. При

проверке по существу каждый аудитор самостоятельно использует величину уровня существенности для оценки выявленных ошибок. На заключительном этапе проверки при формировании мнения аудитора с помощью уровня существенности оцениваются последствия искажений.

Рассмотрение уровня существенности как предельного значения ошибки применяется и к относительно небольшим суммам, которые в совокупности могут достигать этого уровня. Например, ошибка в расчете НДСЛ отдельно по каждому сотруднику, как правило, не существенна, но в совокупности и с учетом последствий неверных налоговых расчетов может достичь величины уровня существенности.

Уровень существенности рассчитывается на этапе планирования аудита по методике предусмотренной во внутреннем стандарте аудиторской фирмы.

Связь между уровнем существенности и аудиторским риском обратная: чем выше аудиторский риск, тем ниже должен быть уровень существенности. Первоначально должен определяться уровень аудиторского риска, т.к. он определяет объем аудита. Чем выше риск, т. е. выше вероятность пропуска ошибки аудитором, тем больше требуемый объем аудита. В свою очередь увеличение объема аудита означает снижение уровня существенности.

3.5 Методы расчета уровня существенности

Существует множество методик расчета уровня существенности. Рассмотрим некоторые из них.

1. Расчет с использованием индуктивного и дедуктивного подходов.

Индуктивный подход состоит в том, что в начале определяется существенность каждой статьи отчетности, а затем для определения общей материальности оценки по определенным статьям суммируются. Но такой подход следует применять очень осторожно, т.к. ошибка может быть не существенной для дебиторской задолженности, но быть значимой для прибыли предприятия.

Дедуктивный подход состоит в том, что сначала определяется общая

величина допустимой ошибки, а затем она распределяется между статьями отчетности в целях определения объема работы по каждому счету.

При расчете уровня существенности аудитору следует:

- выбрать показатели бухгалтерской отчетности (так называемые «базовые показатели»);
- установить уровень существенности для каждого из них.

Выбор базового показателя зависит от специфики финансово-хозяйственной деятельности конкретного предприятия.

Методика расчета уровня существенности в настоящее время нормативно не установлена.

Алгоритм расчета абсолютного уровня существенности (S) в целом по предприятию рассчитывается по формуле (1).

$$S = \frac{B \times p}{100\%} \quad (1)$$

где:

S - уровень существенности в денежном выражении (руб.);

B - сальдо баланса на конец отчетного периода, подлежащего аудиторской проверке (руб.);

p - установленный аудитором процент существенности (%), определяемый по формуле (2):

$$p = 2 \times \left(1 + \sqrt{\frac{T}{B}} \right) \quad (2)$$

где:

T - денежный оборот за период как сумма оборотов по всем счетам бухгалтерского учета (руб.).

Показатель оборота по счетам бухгалтерского учета берут из итоговой строки оборотно-сальдовой ведомости за отчетный период.

Определив абсолютное значение уровня существенности S , аудитор должен распределить общую сумму существенности по счетам учета. Для этого он может воспользоваться одним из двух вариантов.

Первый вариант предусматривает распределение общей суммы существенности с начала между статьями баланса и далее по счетам, остатки по которым формируют соответствующие статьи баланса. При этом существенность, отнесенная на каждый счет бухгалтерского учета, участвующий в формировании конечных балансовых остатков, составит тот же процент от его сальдо, что и общий процент существенности p . Так, если общий процент существенности p составил 4,5%, то существенность по статье баланса "прочие кредиторы" составит те же 4,5%, и далее по 4,5% от каждого счета, конечные остатки по которым формируют в балансе строку "прочие кредиторы".

Как видно, при первом варианте большая сумма существенности окажется на том счете, у которого больше сальдо на конец периода. И наоборот, счет, не имеющий на конец периода остатка, который должен находить свое отражение в балансе, но участвовавший в учетном процессе, получит существенность равную нулю. То есть любая, даже самая незначительная ошибка, допущенная в операциях по данному счету, приведет к превышению "выделенной" для этого счета существенности. Как правило, большая ошибка содержится по счету, имеющему большой оборот.

Такой "перекос" при распределении существенности по отдельным счетам не приведет к искажению общего результата: сумма значений существенности по всем счетам учета будет по-прежнему равна общей существенности, взятой как доля от сальдо баланса. Однако аудитору будет сложнее подтвердить достоверность бухгалтерской отчетности, поскольку одним из наиболее значимых факторов, принимаемых аудитором к рассмотрению, как раз является значимость тех статей, счетов, по которым превышен уровень существенности.

Второй вариант распределения существенности по статьям и счетам учета позволяет избежать указанного недостатка за счет распределения пропорционально обороту по счетам (но с учетом остатка), а не пропорционально только конечному остатку по счету.

Расчет абсолютной величины существенности производится с целью сравнения ее с величиной обнаруженных в процессе аудиторской проверки ошибок и получения на этой основе вывода о достоверности бухгалтерской отчетности. Следовательно, числовой показатель существенности должен быть сопоставим с числовым показателем обнаруженных в процессе аудиторской проверки ошибок.

После определения общей величины существенности S , аудитор сразу распределяет эту сумму по счетам бухгалтерского учета в следующем порядке (3):

$$s_n = S \times \frac{t_n^d + t_n^k + c_n}{T + C} \quad (3)$$

где:

s_n - величина существенности, приходящаяся на счет (субсчет) n (руб.);

t_n^d - дебетовый оборот за отчетный период по счету (субсчету) n (руб.);

t_n^k - кредитовый оборот за отчетный период по счету (субсчету) n (руб.);

c_n - сальдо на конец периода по счету (субсчету) n (руб.);

T - оборот за отчетный период по всем счетам (по дебету или по кредиту — они равны) (руб.);

C - сальдо за отчетный период по всем счетам (по дебету или по кредиту — они равны) (руб.).

Показатели T и C берутся аудитором из оборотно-сальдовой ведомости на конец отчетного периода. Показатель c_n берется для каждого счета, а если оборотно-сальдовая ведомость содержит данные по субсчетам, то распределение существенности происходит сразу по субсчетам, минуя суммы по счету в целом. Остатки по счетам (c_n) в оборотно-сальдовой ведомости

обычно отражаются в свернутом виде — остаток либо дебетовый, либо кредитовый. Если же в оборотно-сальдовой ведомости у какого-либо счета остаток имеется и по дебету, и по кредиту (такая запись остатков в ряде случаев целесообразна для их последующего перенесения в актив и пассив баланса), показатель c_n берется как сумма остатков по дебету и кредиту счета (субсчета). Итогом распределения существенности по счетам станут показатели c_{01} , c_{02} , c_{04} . . . , которые в сумме составят общую величину существенности. Получив величину существенности по счетам, аудитор может легко определить существенность по статьям баланса, состоящим из остатков определенных счетов.

Далее аудитор проводит сопоставление общей величины существенности с общей ошибкой по статьям баланса, а по статьям, ошибка в которых превысила выделенный для них уровень существенности, аудитор проводит более детальное сопоставление существенности и ошибки — по счету, формирующим данную статью.

При выборе варианта распределения существенности аудитор должен исходить из профессиональных соображений с учетом того факта, что второй вариант более трудоемок, но более точен.

3.6 Выборочный подход в аудите.

Проведение аудиторской выборки регулируется федеральным стандартом №16 «Аудиторская выборка» (далее — стандарт). Он содержит единые требования к проведению выборочных проверок в целом и методам отбора элементов.

Требования стандарта должны соблюдаться аудиторами при применении выборочной проверки информации, а методы должны быть определены во внутренних стандартах аудиторских фирм с целью эффективного применения выборочного подхода при проверке конкретных операций и последующего за правильностью выполнения данной процедуры.

В стандарте рассматривается риск как связанный так и не связанный с применением выборки. Возникновение последнего является следствием любых факторов кроме тех, которые связаны с объемом выборки, т. е. количеством отбираемых для проверки элементов. Это разделение необходимо для правильного выбора аудиторских процедур. В первом случае они должны быть направлены на эффективное проведение выборки. Риск не связанный с использованием аудиторской выборки обусловлен, прежде всего, тем, что аудиторские доказательства не носят исчерпывающего характера, а являются лишь подтверждающим аргументом. В качестве аудиторских процедур в стандарте указано на снижение риска, связанного с использованием аудиторской выборки, путем увеличения объема отбираемой совокупности, а риска не связанного с использованием аудиторской выборки, - путем надлежащего планирования задания, текущего контроля за работой членов группы аудиторов и проверки выполнения процедур.

Применение выборки обуславливает наличие связанных с ней рисков, когда вывод аудитора, сделанный на основании выборочной совокупности, может отличаться от вывода, сделанного на основании аудиторских процедур, проведенных в отношении всех элементов генеральной совокупности.

Влияние риска, связанного с использованием выборки, зависит от содержания генеральной совокупности. Если это обычные операции, то риск выборки усугубляет риск необнаружения. Если же выборочный подход применяется к тестированию средств внутреннего контроля, то влияние риска, связанного с использованием выборки значительно усиливается. Возникновение этих рисков в аудите связано с неверной оценкой аудитором уровня эффективности средств внутреннего контроля. Связь риска применения выборки при оценке эффективности средств внутреннего контроля и объема аудита представлена на рисунке 3.6.1.



Рис. 3.6.1 Влияние риска выборки на эффективность аудита

В соответствии со стандартом выборка – это один из методов отбора элементов, подлежащих проверке при сборе аудиторских доказательств для достижения целей аудиторских тестов. Использование термина «аудиторские тесты» означает, что проверка заключается в определении степени соответствия отчетности в целом или отдельных операций определенным критериям. Проведение тестов на соответствие в общепринятом понимании означает проведение аудиторских процедур.

Генеральной совокупностью может быть либо совокупность операций, документов и т.п., изучаемая при проверке по существу, либо совокупность средств внутреннего контроля. Это влияет на методику аудиторской выборки, оценку ее риска и результатов. Применение выборки при проверке по существу

и к средствам внутреннего контроля (СВК) в соответствии со стандартом различается по отдельным аспектам, приведенным в таблице 3.6.6.

Таблица 3.6.6

Особенности применения выборки

| Аспект | Применение выборки | |
|--|--|---|
| | к СВК | при проверке по существу |
| Получение аудиторских доказательств | Выборка является надлежащей, если имеются доказательства применения СВК | Выборка используется при получении доказательств правильности предпосылок подготовки отчетности или оценке показателя |
| Риск, связанный с использованием выборки | Оценка СВК на более низком уровне, чем это есть в действительности | Необнаружение ошибки в отобранной совокупности |
| Процедуры снижения риска, связанного с использованием выборки | Увеличение объема отбираемой совокупности | |
| Риск, не связанный с использованием выборки | Применение неадекватных аудиторских процедур | |
| Процедуры снижения риска, не связанного с использованием выборки | Надлежащее планирование задания Текущий контроль за работой аудиторов Проверка выполнения процедур | |
| Следствие неожиданно высокой доли ошибок в отобранной совокупности | Вероятность увеличения уровня риска СВК | Существенное искажение показателя |
| Аудиторские процедуры снижения аудиторского риска | Получение дополнительных аудиторских доказательств, обосновывающих начальную более низкую долю ошибок | |

3.7 Методы отбора элементов в выборочную совокупность

Стандартом предусмотрено 3 метода отбора элементов для так называемого аудиторского тестирования: сплошная проверка, отбор специфических элементов, отбор отдельных элементов.

При этом в соответствии с п. 16 стандарта отбор специфических элементов не является аудиторской выборкой. Соответственно на него не распространяются связанные с ней аспекты (риски, методы отбора, оценка результатов). Отбор специфических элементов является эффективным средством получения аудиторских доказательств, т. к. выборочная совокупность сформирована в соответствии с профессиональным суждением аудитора с учетом выявления существенных ошибок. В выборочную совокупность попадают существенные с количественной и качественной точки

зрения операции. Результаты такой выборки не могут быть распространены на всю генеральную совокупность в связи с тем, что не у каждого элемента генеральной совокупности была вероятность попасть в выборку. При отборе элементов не был соблюден принцип репрезентативности, поэтому нельзя экстраполировать и результаты. Риски при таком отборе не связаны с использованием выборки, поэтому для их снижения необходимы процедуры, не обусловленные применением выборки.

Таблица 3.7.7

Связь процедур снижения рисков и методов отбора элементов.

| Информация о рисках | Методы отбора элементов | | |
|--|---|---------------|---|
| | всех | специфических | отдельных (аудиторская выборка) |
| Риски, не связанные с аудиторской выборкой | есть | есть | нет |
| Риски, связанные с аудиторской выборкой | нет | нет | есть |
| Аудиторские процедуры снижения риска | - надлежащее планирование задания, - текущий контроль работы аудиторов - проверка выполнения процедур | | Увеличение объема отбираемой совокупности |

Аудиторская выборка – это метод отбора отдельных элементов. Стандарт выделяет статистический и нестатистический подход к такому отбору. В основе статистической выборки лежит применение подходов теории вероятности и математической статистики с учетом соблюдения принципа случайного отбора и репрезентативности. При нестатистической выборке отбор осуществляется на основании профессионального суждения аудитора, но принцип репрезентативности должен соблюдаться.

**Общие характеристики и отличия статистического и нестатистического
подходов**

| Характеристики | Статистический подход | Нестатистический подход |
|-----------------------|--|--------------------------------|
| Отличительные | Определение объема выборочной совокупности с применением подходов теории вероятности и математической статистики | - |
| Общие | Определение объема выборочной совокупности на основании профессионального суждения аудитора | |
| | Соблюдение принципа репрезентативности | |
| | Методы отбора: случайный, систематический, бессистемный | |

Построение выборки необходимо начинать с определения цели выборки. На постановку целей выборки влияют 2 основных, связанных между собой, фактора: характер аудиторских доказательств и условия, представляющие собой ошибку.

Характер аудиторских доказательств обуславливается предпосылками подготовки отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки. Условия, представляющие собой ошибку, обусловлены целью выборки, – это определение сути ошибки, отклонение от нормы (завышение или занижение суммы, неправильная методика расчета и т.п.).

Снижению риска способствует предварительная оценка уровня ошибки, которую аудитор предполагает обнаружить в генеральной совокупности, по отношению к средствам внутреннего контроля либо при проверке по существу. Такая оценка вкупе с величиной уровня риска средств внутреннего контроля основывается на предшествующих знаниях аудитора и исследовании небольшого числа элементов генеральной совокупности. В соответствии с п.24 стандарта такие оценки рекомендовано применять при организации отбираемой для аудита совокупности и определении ее объема.

Если предварительный уровень ошибки высок, то тестирование средств внутреннего контроля (выборочная оценка эффективности средств внутреннего контроля) не проводится, т.к. предварительная оценка показывает наличие риска, не связанного с использованием аудиторской выборки, и усугублять ситуацию выборочным подходом не имеет смысла. Если предварительный уровень ошибки высок по отношению к генеральной совокупности, в отношении которой будут проведены процедуры проверки по существу, то снизить риск, связанный с применением аудиторской выборки, поможет сплошная проверка или большой объем выборки.

После определения цели выборки анализируются две основные характеристики генеральной совокупности:

- надлежащий характер с точки зрения цели выборки,
- полнота охвата документов соответствующего периода.

Понятие «полнота генеральной совокупности» зависит от цели процедур. Она может быть стратифицирована для проверки по существу за отчетный период. Либо аудитор может использовать одну ее часть для оценки систем внутреннего контроля, а другую для проверки по существу, т.е. будут использованы две генеральные совокупности, не смотря на единство отражаемых операций, они имеют разные цели аудиторских процедур.

По результатам проведения выборки необходимо:

1. провести анализ характера и причин выявленных ошибок
2. определить влияние выявленных ошибок на цели данной проверки
3. определить влияние выявленных ошибок на другие области аудита

В соответствии с п.41 стандарта отправным пунктом оценки выявленных ошибок является величина предварительной оценки уровня ошибки (допустимая ошибка). С этим показателем сравниваются как аномальные ошибки так и общая ошибка генеральной совокупности или страты. Величина допустимой ошибки должна быть равной или меньшей, чем оценка существенности по данному участку проверки.

Если выборка применялась к средствам внутреннего контроля, то определяется влияние выявленных ошибок на степень достоверности отчетности, причиной которых может быть либо ненадежность систем учета и внутреннего контроля, либо результат действий руководства аудируемого лица в обход этих систем.

Таблица 3.7.9

Связь между видами ошибок и аудиторскими процедурами

| Признаки | Типичные ошибки | Аномальная ошибка |
|--|---|---|
| 1. Суть | Ошибки, имеющие общие характеристики | Ошибки, не имеющие общих характеристик |
| 2. Причина | Системная ошибка | Отдельное событие |
| 3. Отношение результата к остальным ошибкам генеральной совокупности | Репрезентативны | Нерепрезентативна |
| 4. Цель аудиторских процедур | Обеспечение уверенности в результатах выборки | |
| 5. Аудиторские процедуры | Выявление всех элементов страты, обладающие данной характеристикой | Получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств того, что ошибка не затрагивает остальную часть генеральной совокупности |
| 6. Цель экстраполяции | Получение обобщенного представления диапазона ошибок и сравнение его с допустимой ошибкой | Последствия ошибки рассматриваются в дополнение к оценке полной величины не аномальных ошибок |
| 7. Процедура экстраполяции | Оценка полной возможной величины ошибок во всей генеральной совокупности | Ошибка исключается из найденных в отобранной совокупности |
| | Экстраполяция ошибок проводится по каждой страте | |

Для проверки по существу характерны и типичные и аномальные ошибки. Типичными ошибками можно назвать те, которые носят системный характер, появившись однажды, они впоследствии с большой долей вероятности возникают в аналогичных ситуациях. Аномальные ошибки единичны и могут более не появиться в аналогичных операциях. Выделение типов ошибок предполагает разные аудиторские процедуры по результатам выборки, а также различия в экстраполяции ошибок.

Таким образом, последовательность проведения аудиторской выборки можно разделить на четыре основных этапа:

1. Отбор элементов в выборку осуществляется на основании оценки рисков связанных и не связанных с выборочным подходом, которая базируется на профессиональном суждении аудитора с учетом цели выборки и содержания генеральной совокупности. Параллельно устанавливается предварительная оценка допустимой ошибки, которая предполагается в выборке и должна быть сопоставима с уровнем существенности.

2. В зависимости от результатов 1 этапа определяется метод формирования выборочной совокупности на основании профессионального суждения и/или методов статистического и нестатистического подхода. Метод отбора обуславливает процедуры снижения риска.

3. Тестирование элементов выборочной совокупности на предмет содержания ошибок. На этом этапе аудитор, используя методы получения аудиторских доказательств, выявляет ошибки и искажения в операциях, попавших в выборку.

4. Экстраполяция ошибок. По результатам проверки выборочной совокупности в зависимости от метода отбора и типа ошибки (типичная или аномальная) определяется влияние выявленных ошибок на генеральную совокупность. Основанием для этого является оценка существенности в количественном и в качественном отношении.

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое аудиторский риск?
2. Для какого вида аудиторских услуг характерно определение аудиторского риска?
3. В чем причина возникновения аудиторского риска?
4. Какая связь между уровнем аудиторского риска и продолжительностью аудиторской проверки?
5. Что означает понятие «высокий аудиторский риск»?

6. Что означает понятие «средний аудиторский риск»?
7. Что означает понятие «низкий аудиторский риск»?
8. Как соотносятся уровень аудиторского риска и объем аудита?
9. Что означает понятие «нулевой риск»?
10. Что означает понятие «единичный риск»?
11. Что означает понятие «100%-ый риск»?
12. На каком этапе аудиторской проверки используется уровень аудиторского риска?
13. Каковы методы оценки аудиторского риска?
14. Каким нормативным документом определены методы оценки аудиторского риска?
15. Какую роль играет профессиональное суждение аудитора при оценке уровня аудиторского риска?
16. Как можно систематизировать виды аудиторских ошибок для оценки аудиторского риска?
17. Чем обусловлен пропуск аудитором при проверке операции, содержащей ошибку?
18. Какие факторы обуславливают снижение аудиторского риска?
19. Перечислите компоненты аудиторского риска?
20. Что означает понятие «внутрихозяйственный риск»?
21. Что означает понятие «риск средств контроля»?
22. Что означает понятие «риск необнаружения»?
23. Какие компоненты риска имеют отношение к аудируемому лицу?
24. Какие компоненты риска имеют отношение к аудитору?
25. Какие компоненты риска имеют отношение к аудиторской организации?
26. Что означает установление аудиторского риска на уровне 60%?
27. Что означает установление внутрихозяйственного риска на уровне 60%?
28. Что означает установление риска средств контроля на уровне 60%?
29. Что означает установление риска необнаружения на уровне 60%?
30. Какие факторы влияют на оценку внутрихозяйственного риска?

- 31.Какие аудиторские процедуры необходимо осуществить для снижения внутрихозяйственного риска?
- 32.Какие факторы влияют на оценку риска средств контроля?
- 33.Какие аудиторские процедуры необходимо осуществить для снижения риска средств контроля?
- 34.Какие факторы влияют на оценку риска необнаружения?
- 35.Какие аудиторские процедуры необходимо осуществить для снижения риска необнаружения?
- 36.Какая информация считается существенной для аудитора?
- 37.По отношению к какой информации при аудите применяется понятие существенности?
- 38.Чем обусловлена необходимость применения существенности в аудите?
- 39.Что означает понятие «существенность»?
- 40.Что означает понятие «уровень существенности»?
- 41.В чем причина невозможности установления достоверности показателей отчетности с абсолютной точностью?
- 42.Оценка существенности при аудите является обязательной?
- 43.Какие факторы влияют на оценку существенности?
- 44.Каким нормативным документом регулируется необходимость установления уровня существенности?
- 45.Возможно ли использование различных уровней существенности в процессе аудита?
- 46.На каком этапе проверки устанавливается уровень существенности?
- 47.Какова связь между аудиторским риском и уровнем существенности?
- 48.Оценка взаимосвязи аудиторского риска и уровня существенности является обязательной?
- 49.Что означает оценка последствий искажений, выявленных в результате аудита?
- 50.В каком случае аудитор проводит дополнительные к запланированным аудиторские процедуры?

51. Внесение изменений в отчетность по результатам аудита является обязанностью или правом руководства аудируемого лица?
52. Каким нормативным документом регулируются действия руководства аудируемого лица по внесению поправок в отчетность по результатам аудита?
53. Может ли аудитор потребовать от руководства аудируемого лица внести изменения в отчетность по результатам аудита?
54. Каким образом существенность влияет на определение характера и сроков проведения аудиторских процедур?
55. Ошибки какой величины относительно уровня существенности может содержать проаудированная отчетность?
56. Что включает в себя совокупность неисправленных искажений?
57. Приведите примеры качественного и количественного выражения существенности?
58. Что означает понятие «общая ошибка» в соответствии с федеральным стандартом №16 «Аудиторская выборка»?
59. Что означает понятие «аномальная ошибка» в соответствии с федеральным стандартом №16 «Аудиторская выборка»?
60. Какие риски возникают при применении аудиторской выборки?
61. Какие аудиторские процедуры необходимы для снижения риска связанного с применением аудиторской выборки?
62. Какие аудиторские процедуры необходимы для снижения риска не связанного с применением аудиторской выборки?
63. Чем вызвано отличие аудиторских процедур применяемых для снижения риска связанного и не связанного с аудиторской выборкой?
64. Каковы методы отбора элементов, применяемые при выборочном подходе?
65. Понятия «аудиторская выборка» и «выборочный подход» идентичны или различны?

66. Почему не все методы отбора элементов, применяемые при выборочном подходе являются аудиторской выборкой?
67. Что означает понятие «репрезентативность выборки»?
68. Что означает понятие «репрезентативность ошибки»?
69. В чем суть статистического подхода к выборочной проверке?
70. Что означает понятие «стратификация»?
71. В чем отличие применения выборочного подхода при тестировании средств внутреннего контроля и проверке по существу?
72. Существует ли последовательность в применении следующих методов отбора: сплошная проверка, отбор специфических элементов, отбор отдельных элементов, случайный отбор, систематический отбор, бессистемный отбор?
73. Какие факторы влияют на определение цели аудиторской выборки?
74. Влияет ли характер получаемых аудиторских доказательств на определение цели выборки при сплошной проверке?
75. Влияет ли характер получаемых аудиторских доказательств на определение цели выборки при проверке путем отбора специфических элементов?
76. Влияет ли характер получаемых аудиторских доказательств на определение цели выборки при проверке путем отбора отдельных элементов?
77. Какие аудиторские процедуры проводятся для снижения риска при проведении проверки путем отбора всех элементов?
78. Какие аудиторские процедуры проводятся для снижения риска при проведении проверки путем отбора специфических элементов?
79. Какие аудиторские процедуры проводятся для снижения риска при проведении проверки путем отбора отдельных элементов?
80. Что является общим для статистического и нестатистического подхода к выборочной проверке?

81. Какими предпосылками обуславливается характер аудиторских доказательств? Каким нормативным документом это регулируется?
82. В чем суть предварительной оценки уровня ошибки? Каким образом она определяется?
83. Какова связь предварительной оценки уровня ошибки в выборочной совокупности с величиной уровня существенности?
84. В чем связь между понятиями «прогнозируемая (экстраполируемая) ошибка», «общая ошибка», «допустимая ошибка», «предварительная оценка уровня ошибки в выборочной совокупности»?
85. Каковы основные характеристики генеральной совокупности, которая должна подвергнуться выборочному отбору элементов?
86. В чем суть понятия «полнота генеральной совокупности»?
87. В каких случаях к одной и той же генеральной совокупности могут применяться разные методы отбора?
88. В чем суть аудиторских процедур при выявлении в выборочной совокупности ошибок, имеющих общие характеристики?
89. В чем суть аудиторских процедур при выявлении в выборочной совокупности аномальных ошибок?
90. Каким образом осуществляется экстраполяция ошибок при выявлении типичной, аномальной ошибки?
91. Каковы основные этапы проведения выборочной проверки?

Литература:

1. Аудит-контроллинг. Теоретические и методологические основы: монография, Каковкина Т.В., Издательство: ЮНИТИ-ДАНА, 2011 г.
2. Аудит: теория и практика: учебник для бакалавров, Воронина Л.И., Издательство: Омега-Л, 2012 г.-С. 86-111.
3. Аудит: учебник, Издательство: ЮНИТИ-ДАНА, 2011 г.-С.98-123.

Тема 4 Документальное оформление процесса аудита

Вопросы

4.1 Планирование аудита

4.2 Аудиторское заключение

4.1 Планирование аудита

Планирование аудита регулируется федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита» (далее – стандарт). В соответствии со стандартом планирование аудита – это разработка общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур. Основная задача планирования аудита заключается в эффективном проведении проверки.

Отражением общей стратегии проверки является общий план аудита. В основе его составления лежит понимание деятельности аудируемого лица. Основные аспекты, которые должны быть учтены при составлении общего плана, указаны в п.9 стандарта. На основании общего плана составляется программа аудита, определяющая характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур необходимых для реализации общего плана аудита (п.10 стандарта).

Положения стандарта о перечне необходимой для планирования аудита информации могут быть применены лишь для периодического аудита. Значительно упрощает процесс планирования информация предыдущей аудиторской проверки. При первичном аудите до подписания договора аудитор ограничен в получении информации о потенциальном клиенте и планирование частично основывается на допущениях. В таблице представлены аудиторские процедуры, указанные в п. 9 стандарта и темным выделены процедуры, которые могут быть осуществлены только после заключения договора.

Процедуры планирования

| Объекты процедур | Суть аудиторской процедуры | Формирование информации | |
|---|---|---|---------|
| | | источник | субъект |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Деятельность аудируемого лица | Изучение экономических факторов и условий в отрасли, влияющие на деятельность клиента | СМИ | Аудитор |
| | Изучение особенностей клиента и его деятельности | СМИ | Аудитор |
| | Изучение финансового состояния клиента | отчетность | Аудитор |
| | Изучение требований к отчетности клиента | Нормативные акты | Аудитор |
| | Оценка общего уровня компетентности руководства | СМИ, отчетность | Аудитор |
| Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля | Изучение учетной политики | Приказ клиента | Клиент |
| | Изучение влияния новых нормативных актов на отчетность и финансовые результаты | Нормативные акты | Аудитор |
| | Планирование применения тестов средств контроля | Внутренние стандарты аудиторской фирмы | Аудитор |
| | Планирование применения процедур по существу | Внутренние стандарты аудиторской фирмы | Аудитор |
| Оценка риска и существенности | Установление ожидаемой оценки неотъемлемого риска | СМИ, отчетность, внутренние стандарты аудиторской фирмы | Аудитор |
| | Установление ожидаемой оценки риска средств контроля | СМИ, отчетность, внутренние стандарты аудиторской фирмы | |
| | Определение уровня существенности | Внутренние стандарты аудиторской фирмы | Аудитор |
| | Оценка вероятности существенных искажений или недобросовестных действий | СМИ, отчетность, внутренние стандарты аудиторской фирмы | Аудитор |
| | Выявление сложных областей бухгалтерского учета | Отчетность | Аудитор |
| Характер, временные рамки и объем аудита | Оценка относительной важности разделов учета для аудита | Отчетность | Аудитор |
| | Определение влияния на аудит компьютеризации ведения учета у клиента | Запрос | Клиент |
| | Установление наличия у клиента внутреннего аудита | Запрос | Клиент |
| Координация и направление работы, текущий | Оценка необходимости привлечения других аудиторских организаций | Объем информации, подлежащий проверке | Аудитор |
| | Оценка необходимости | Содержание | Аудитор |

| Объекты процедур | Суть аудиторской процедуры | Формирование информации | |
|--|--|--|---------|
| | | источник | субъект |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| контроль и проверка выполненной работы | привлечения экспертов | информации | |
| | Территориальная расположенность клиента | Запрос | Клиент |
| | Количество и квалификация специалистов для проверки клиента | Объем и содержание информации, подлежащий проверке | Аудитор |
| Прочие аспекты | Сомнение в допущении непрерывности деятельности клиента | СМИ, отчетность | Аудитор |
| | Обстоятельства, требующие особого внимания | СМИ, отчетность | Аудитор |
| | Особенности договора о проведении аудита и требования законодательства | Нормативные акты | Аудитор |
| | Срок работы аудиторов | Опыт прошлых аудиторских проверок | Аудитор |
| | Форма и сроки предоставления аудиторского заключения и иных отчетов | Нормативные акты | Аудитор |

Выделенные темным области означают, что данная информация не всегда может быть получена аудитором до заключения договора. Это зависит от желания клиента. Учитывая условия периодического аудита, эти пункты можно основывать на опыте прошлых проверок. Информацию об изменениях клиент также имеет право предоставить лишь после заключения договора.

В общем процессе планирования последовательно должны быть выполнены две основные группы аудиторских процедур: понимание деятельности аудируемого лица и документирование этапа планирования (составление общего плана и программы аудита).

Понимание деятельности клиента является частью аудиторских процедур по оценке рисков искажения отчетности. Осуществляемые для этого процедуры регулируются стандартом №8. Такое понимание является основой для планирования аудита. Необходимый объем информации о деятельности клиента определяется в соответствии с профессиональным суждением аудитора.

Общее понимание деятельности предполагает изучение:

1. Организационных аспектов деятельности клиента: вид деятельности, право собственности, организационная структура.
2. Уровня деловой активности: изучение показателей отчетности, оценка темпов развития, оценка изменения основных показателей деятельности.
3. Системы бухгалтерского учета: применяемая система учета, учетная политика, уровень автоматизации учета, проблемы в учете и отчетности, по мнению главного бухгалтера.
4. Систем внутреннего контроля: организация внутреннего контроля за ведением учета и отчетностью, иные системы внутреннего контроля.

В таблице приведены примеры возможного влияния организационных аспектов на отчетность и условия, которые необходимо учесть при планировании процедур.

Таблица 4.1.10

Влияние организационных аспектов на проведение аудита

| Выделенные аспекты | Влияние аспекта на отчетность | Условие, учитываемое при планировании |
|---------------------------|---|---|
| Отраслевая принадлежность | Особенности технологии производства | Технология производства |
| | | Конкуренция в отрасли |
| | | Поступление, использование и выбытие активов |
| | Наличие экологических требований к деятельности | Влияния экологических вопросов на отчетность |
| | | Нормативное регулирование экологических требований |
| Право собственности | Государственная собственность | Особенности использования активов |
| | | Наличие дополнительных требований к отчетности |
| | Частная собственность | Взаимоотношения между собственниками |
| | | Наличие операций со связанными сторонами |
| Организационная структура | Дочерние организации | Консолидация отчетности |
| | | Особенности внутренних расчетов |
| | Наличие отдаленных структурных подразделений | Дополнительные затраты по проведению аудиторской проверки |
| | | Соблюдение документооборота |

Программа аудита составляется на основании общего плана. По определению стандарта № 3 она является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку. Чем подробнее составлена программа проверки, тем

конкретнее осуществляемые аудитором процедуры. Это обеспечивает высокий уровень контроля за выполнением аудиторского задания.

Обычно программа составляется по группам операций: операции с основными средствами, операции по заработной плате и т.д. Это позволяет организовать последовательность проверки и реализовать специализацию аудиторов по разделам аудита.

Эффективность программы как средства контроля за работой аудиторов обеспечивается указанием на осуществление конкретных процедур, сроков их выполнения и формируемой рабочей документации.

Отсутствие в программе указаний на методику проведения выборки для конкретных операций означает ее проведение в соответствии с профессиональным суждением аудитора. Это не поддается конкретной оценке с точки зрения качества осуществления.

Указание в программе на сроки выполнения конкретных процедур необходимо для правильной организации проверки в целом.

Документирование аудита предполагает фиксацию каждого шага аудитора. Поэтому целесообразно установление в программе требований по формированию рабочей документации. Стандарт №2 «Документирование аудита» предусматривает, что объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае, если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора. Изучение программы аудита позволит участникам проверки установить взаимосвязь и последовательность проверяемых операций и действовать скоординировано.

Формы общего плана и программы аудита как документа фиксируются во внутреннем стандарте аудиторской фирмы. Стандарт №3 позволяет вносить изменения в форму и содержание плана и программы с указанием причин

существенных изменений. Важной особенностью планирования является предусмотренная стандартом возможность его осуществления на всем протяжении проверки с учетом меняющихся обстоятельств или получения неожиданных результатов. Это означает, что в окончательном варианте общий план и программа аудита должны наиболее полно отражать усилия аудиторов по эффективному осуществлению проверки. Отсутствие изменений в плане и программе аудита свидетельствует не столько об эффективном планировании, сколько о неполном отражении процедур планирования.

Результаты планирования могут не доводиться до сведения руководства аудируемого лица. Однако, для повышения эффективности проверки, координации взаимодействия с подразделениями аудируемого лица это делать целесообразно. В соответствии с п.14 стандарта №2 «Документирование аудита» аудитор может знакомить аудируемое лицо с частичным содержанием рабочей документации. Предварительное знакомство сотрудников аудируемого лица с последовательностью проверки операций позволит правильно организовать работу аудитора в конкретном работником, не нарушит ритма работы подразделений бухгалтерии и в конечном итоге окажет позитивное влияние на проведение и организацию проверки.

4.2 Аудиторское заключение

В соответствии со ст.6 ФЗ №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Структура аудиторского заключения и требования к его формированию регулируются Федеральным стандартом аудиторской деятельности ФСАД 1/2010. Стандарт предусматривает выражение модифицированного и немодифицированного мнения аудитора (п.14 ФСАД 1/2010). Он регулирует

требования, предъявляемые к аудиторскому заключению, содержащему немодифицированное мнение. Такое мнение выражается, если отчетность достоверна во всех существенных отношениях.

Стандарт ФСАД 2/2010 содержит требования, предъявляемые к аудиторскому заключению с модифицированным мнением. Модифицированное мнение выражается, если

- аудитором выявлены существенные искажения
- аудитор не имел возможности определить достоверность отчетности.

Учитывая, что пользователями аудиторского заключения являются и внешние пользователи, то в отдельных случаях возникает необходимость включить в аудиторское заключение дополнительную информацию, которая может повлиять на экономические решения пользователей отчетности. Отражение дополнительной информации в аудиторском заключении регулируется Федеральным стандартом аудиторской деятельности 3/2010.

Аудиторское заключение может быть двух видов: немодифицированное и модифицированное.

Модифицированное аудиторское заключение может содержать одну из форм выражения мнения: мнение с оговоркой, отрицательное мнение, отказ от выражения мнения.

Обстоятельства, которые приводят к модификации аудиторского заключения можно объединить в две основные группы:

1. Выявленные аудитором существенные искажения в отчетности (п.4 ФСАД 2/2010).
2. Невозможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств (пп.8,9,10 и 11 ФСАД 2/2010)

В зависимости от существенности этих факторов аудитором определяется форма модифицированного мнения.

Если влияние выявленных искажений не затрагивает большинство значимых элементов отчетности, т.е. не является всеобъемлющим, то аудитор выражает мнение с оговоркой. Такая же форма мнения применяется, если

несущественно ограничение аудита. В соответствии с п.136 ФСАД 2/2010 отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, но возможное влияние не выявленных таким образом ошибок не всеобъемлюще (несущественно). В соответствии с п.35 ФСАД 2/2010 мнение аудитора должно иметь ссылку на обстоятельства приведшие к мнению с оговоркой.

Отрицательное мнение и отказ от выражения мнения имеют разные причины. В первом случае имеется возможность определить достоверность отчетности. Собранные аудиторские доказательства позволяют установить недостоверность отчетности. Причиной отказа от выражения мнения является невозможность собрать достаточное количество аудиторских доказательств. Особенности формирования мнения аудитора представлены на рисунке 4.2.1.



Рис. 4.2.1 Структура аудиторского заключения

Включение в аудиторское заключение дополнительной информации не зависит от выбранной формы мнения. Ее цель – привлечь внимание пользователя отчетности к наличию обстоятельства, которое может быть основополагающим для понимания отчетности либо способствующее пониманию отчетности

Вопросы для самоконтроля

1. Какие рабочие документы формируются по результатам планирования проверки?
2. Что отражает общий план аудита?
3. Что отражает программа аудита?
4. Каково содержание общего плана аудита?
5. Каково содержание программы аудита?
6. В каком из документов планирования проверки отражается уровень существенности?
7. В каком из документов планирования проверки отражается уровень аудиторского риска?
8. На основании чего определяются затраты времени на планирование проверки?
9. Каковы условия применения положений правила (стандарта) №3 для первичного и периодического аудита?
10. Какие аспекты учитываются при планировании проверки?
11. Каким документом определяются форма и сроки предоставления отчетов аудитора по результатам проверки?
12. Какой документ, составленный по результатам планирования, является основным для контроля качества выполнения аудиторских процедур?
13. В какой момент возникает обязанность аудируемого лица предоставлять аудитору информацию для планирования?
14. Установлено ли законодательно право аудируемого лица предоставлять аудитору информацию для планирования?

15. Каким нормативным документом регулируется составление аудиторского заключения?
16. Что означает модификация аудиторского заключения?
17. Каковы виды аудиторского заключения?
18. При каких обстоятельствах аудиторское заключение содержит отказ от выражения мнения, отрицательное мнение аудитора, мнение с оговоркой?
19. При каких обстоятельствах аудиторское заключение может быть безоговорочным?
20. Может ли аудиторское заключение быть условно-положительным?
21. Чем отличается аудиторское заключение, содержащее отрицательное мнение, и отказ от выражения мнения?
22. Чем отличается аудиторское заключение от отчета аудитора?
23. Каков порядок предоставления аудиторского заключения?
24. Каким документом определяется срок предоставления аудиторского заключения?
25. Сколько экземпляров аудиторского заключения должен подготовить аудитор?
26. Зависит ли количество экземпляров аудиторского заключения от его модификации?

Литература:

1. Комментарий к Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (постатейный), Борисов А.Н., Издательство: Юстицинформ, 2009 г., стр. 62-70.
2. Аудит: теория и практика: учебник для бакалавров, Воронина Л.И., Издательство: Омега-Л, 2012 г., стр. 96-145, 210-270.
3. Аудит: учебник, Издательство: ЮНИТИ-ДАНА, 2011 г., стр. 170-197, 238-277.

Тема 5 Качество аудита

Вопросы

5.1 Организация внешнего контроля качества

5.2 Основные процедуры, осуществляемые при контроле качества работ

5.1 Организация внешнего контроля качества работы

В соответствии с п.2 ст.10 ФЗ аудиторские организации обязаны проходить ВККР и участвовать в осуществлении такого контроля саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются.

Субъектами внешнего контроля являются саморегулируемые организации аудиторов и Министерство финансов РФ как федеральный орган исполнительной власти, в функции которого в соответствии с законом об аудиторской деятельности входит контроль за деятельностью аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Объектами внешнего контроля качества работы аудиторские организации и индивидуальные аудиторы.

Таблица 5.1.11

Зависимость ВККР от проведения аудиторской организацией
обязательного аудита

| Аспект | Аудиторская организация проводит обязательный аудит | Аудиторская организация, аудитор не проводит обязательный аудит |
|---|--|---|
| Субъект ВККР | - СРО в отношении своих членов, - Минфин РФ | СРО в отношении своих членов |
| Периодичность проведения планового ВККР | - ВККР, осуществляемый СРО, – не реже одного раза в 3 года, но не чаще одного раза в год - ВККР, осуществляемый Минфином РФ, – не чаще одного раза в 2 года | Не реже одного раза в 5 лет, но не чаще одного раза в год |
| Внеплановый ВККР | - на основании жалобы на действия (бездействие) аудиторской организации, аудитора, влекущие нарушение ФЗ, аудиторских стандартов, правил независимости, кодекса этики - иные основания, установленные законодательством | |

Предметом ВККР, независимо от субъекта и объекта, является проверка соблюдения требований ФЗ №307-ФЗ, аудиторских стандартов, правил независимости, кодекса профессиональной этики.

Принципы осуществления ВККР и требования, позволяющие их реализовать, указаны в ФСАД 4/2010.

Таблица 5.1.12

Связь принципов и требований ВККР

| Принцип (п.4 ФСАД 4/2010) | Требования к организации ВККР, которые должен соблюдать субъект |
|---|--|
| Осуществление ВККР в отношении всех аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов | Систематическое проведение внешних проверок объектов ВККР |
| Независимость ВККР | Необходимые полномочия контролеров |
| | Установление субъектом правил организации и осуществления ВККР |
| | Предотвращение конфликта интересов: - отсутствие родства между сотрудниками объекта ВККР и контролером - отсутствие финансовой заинтересованности контролера в деятельности объекта ВККР |
| | Соблюдение конфиденциальности информации клиентов объекта ВККР |
| Обеспеченность финансовыми, материальными и трудовыми ресурсами | Финансирование ВККР |
| Надлежащий уровень профессиональной компетентности контролеров | Соблюдение требования профессиональной компетентности |
| | Обучение контролеров методике ВККР |
| | Соблюдение контролером должной тщательности |
| Прозрачность процедуры назначения контролеров | Независимость субъекта ВККР при назначении контролера |
| Отчетность о состоянии и результатах ВККР | Результаты ВККР обобщаются субъектом ВККР в годовом отчете о состоянии ВККР |
| Публичность результатов ВККР | Информирование объекта ВККР о выводах по результатам внешних проверок |
| | Годовой отчет о состоянии ВККР публикуется на официальном сайте субъекта ВККР |
| Устранение проверенным объектом ВККР выявленных недостатков | Мониторинг действий объекта ВККР по устранению выявленных недостатков |
| | Применение к объектам ВККР мер дисциплинарного воздействия |
| Подотчетность субъектов ВККР | Своевременность предоставления отчетности |

Кроме требований, непосредственно связанных с реализацией указанных принципов, субъект должен осуществлять систематический мониторинг ВККР. Предметом такого мониторинга является соблюдение

- федерального закона «Об аудиторской деятельности»,
- положений ФСАД 4/2010

- правил СРО,
- исполнение плана ВККР.

Формы, методы, периодичность и сроки мониторинга устанавливаются субъектом ВККР. Систематически обобщенные результаты мониторинга должны доводиться до сведения контролеров. Эта процедура направлена на повышение уровня профессиональной компетенции контролеров и позволяет реализовать на практике опыт проведения ВККР.

ФСАД 4/2010 предусмотрена необходимость создания и поддержания системы внутреннего контроля и самим субъектом. В соответствии с п.21 ФСАД 4/2010 субъект должен установить критерии оценки результативности ВККР в целом и результативности работы самих контролеров. Оперативное соблюдение этого требования осуществляется путем наблюдения за работой контролеров на каждом этапе проверки (п.35 ФСАД 4/2010). В соответствии с п.36 ФСАД 4/2010 наблюдение является обязанностью не только руководителя группы контролеров, но и опытных контролеров в отношении контролеров, имеющих меньший опыт работы.

Наблюдение должно проводиться до составления отчета о проверке. При этом в результате наблюдения должна быть получена уверенность не только в выполнении непосредственных процедур проверки (соблюдение программы, документирование процедур, обоснованность выводов и т.д.), но и единства понимания контролерами программы проверки.

5.2 Основные процедуры, осуществляемые при контроле качества работ

Процедуры и последовательность их проведения при проверке в рамках ВККР сходны с процессом аудита отчетности.

Необходимо различать план проверок ВККР и планирование самой проверки ВККР.

План проверок ВККР составляется субъектом на следующий календарный год. В соответствии со стандартом ФСАД 4/2010 выбор объекта ВККР основывается на одном из двух подходов. Реализация системного

принципа проверок (циклический подход), когда устанавливается максимальный период, по истечении которого объект должен быть проверен. Риск-ориентированный подход – это учет определенных критериев деятельности объекта (результаты предыдущих проверок, нарушение независимости и т.п.) и его клиентов (отношение к рынку ценных бумаг, общественная значимость). При составлении плана проверок учитывается ресурсное обеспечение проверок.

Подготовка самой проверки должна обеспечить ее качество, результативность и своевременность. Осуществляемые для этого процедуры указаны в п.25 ФСАД 4/2010.

Содержание проверки заключается в оценке двух основных аспектов деятельности объекта ВККР: соблюдение им правил внутреннего контроля качества и эффективность действия этого контроля. Исходя из результатов проверки, субъект оценивает достоверность последней по времени отчетности объекта ВККР об аудиторской деятельности.

Все это является основой для планирования субъектом процедур проверки ВККР. Результатом планирования является программа проверки, построенная таким образом, чтобы контролеры получили достаточную уверенность в организации и соблюдении требований внутреннего контроля качества работы объекта, соблюдении им законодательных норм.

Таблица 5.2.13

Соответствие аудиторских процедур содержанию проверки

| Процедуры | Соблюдение требований | Проверяемая на соблюдение норма |
|---|--------------------------|---|
| Оценка правил внутреннего контроля качества работы объекта ВККР | Нормативного обеспечения | Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» |
| | | Стандарты аудиторской деятельности |
| | | Кодекс профессиональной этики |
| | | Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций |
| | Кадрового обеспечения | Численность аудиторов объекта ВККР |
| | | Профессиональный уровень аудиторов объекта |
| | | Обучение аудиторов объекта по программам повышения квалификации |
| | Независимости | Часть 2 ст. 8 Федерального закона «Об |

| Процедуры | Соблюдение требований | Проверяемая на соблюдение норма |
|---|--|---|
| | | аудиторской деятельности» |
| Определение эффективности организации внутреннего контроля качества | Организации внутреннего контроля качества работы | Правила внутреннего контроля качества работы |
| | | Рабочая документация по конкретным аудиторским заданиям |

Процесс проверки, как и при аудите, заключается в получении доказательств соблюдения объектом указанных норм (пп. 39 и 40 ФСАД 4/2010) и подробном документировании осуществляемых контролерами процедур (пп. 41-50 ФСАД 4/2010). В соответствии с п.53 ФСАД 4/2010 результаты внешней поверки оформляются письменным отчетом (актом, заключением и др.). Его форма и виды устанавливаются субъектом. По содержанию заключение может быть положительным, с оговоркой и др.

Проверка ВККР заканчивается не составлением отчета, а своевременным представлением объектом в орган назначивший проверку перечня запланированных действий и сроках их осуществления по устранению выявленных проверкой недостатков. В свою очередь орган, назначивший проверку должен своевременно рассмотреть эту информацию и при необходимости принять соответствующее решение.

Вопросы и задания для самоконтроля.

1. Каким нормативным документом определена обязательность контроля качества работы аудиторских организаций?
2. Какую роль в контроле качества работы аудиторских организаций играют саморегулируемые организации аудиторов?
3. Кто является субъектами и объектами внешнего контроля качества работы аудиторских организаций?
4. Какова периодичность проведения планового ВККР?
5. Каковы причины для проведения внепланового ВККР?
6. Каковы требования к организации ВККР?
7. Что является предметом ВККР?

8. Что предполагает систематический мониторинг ВККР?
9. Кем устанавливаются критерии оценки результативности ВККР?
10. Каково назначение плана проверок ВККР? Кем он составляется и кем проверяется его соблюдение?
11. В чем заключается процесс планирования проверки ВККР?
12. Какие основные аспекты деятельности аудиторской организации подвергаются проверке при проведении ВККР?
13. Каким документом оформляются результаты ВККР?

Литература:

1. Комментарий к Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (постатейный), Борисов А.Н., Издательство: Юстицинформ, 2009 г.-С.104-140, 239-247, 271-284.
2. Аудит: теория и практика: учебник для бакалавров, Воронина Л.И., Издательство: Омега-Л, 2012 г.-С. 308-336, 349-350.
3. Аудит: учебник, Издательство: ЮНИТИ-ДАНА, 2011 г.-С. 124-168.